Die Bindung der Strafgerichte an Entscheidungen der Steuerbehörden im Steuerstrafprozeß

(§ 433 Reichsabgabenordnung)

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung der juristischen Doktorwürde

der

Hohen Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät

der

Schlesischen Friedrich-Wilhelm-Universität zu Breslau

vorgelegt von

Werner Neumann aus **Königsberg/Ostpr.**

Druck von E. Hoene, Forst (Lausitz) 1930

Gedruckt mit Genehmigung der Rechts- und Staatswissenschaftlichen
Fakultät der Universität Breslau
Berichterstatter: Professor Dr. Waldecker

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Dr. Werner Neumann

Die Bindung der Strafgerichte an Entscheidungen der Steuerbehörden im Steuerstrafprozeß

(§ 433 Reichsabgabenordung)

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41546319_0159

Schriften.

Arlt, Hans. Reichsabgabenordnung. Siehe Mrozek!
— Zur Anwendung des § 433 AO. bei der Tabaksteuerhinterziehung. DStBl. 1923, 376.
— Zur Anwendung des § 433 AO. DStBl. 1927, 479.
Ball, Kurt. Einführung in das Steuerrecht. 1920.
— Zur Reform des Steuerstrafrechts. StuW. 1926, 1745.
Becher, Karl. Reichsabgabenordnung mit Stundungsordnung und Beitreibungsordnung. 1924.
Becker, Enno. Die Reichsabgabenordnung. 5. Aufl. 1926.
Boethke, Wilhelm. Reichsabgabenordnung. Siehe Mrozek!
— Reichsabgabenordnung bei Strutz, Handbuch.
— Umgestaltung des Steuerstrafrechts. DStBl. 1924, 139.
Bühler, Ottmar. Lehrbuch des Steuerrechts I. 1927.
— Bemerkung zu RFH. vom 8. 2. 23. JW. 1923, 621.
— Bemerkung zu RFH. vom 18. 2. 25. JW. 1925, 1057.
Cattien, Hans. Reichssteuerstrafrecht und Reichssteuerstrafverfahren. 1925.
Conrad. Ein Zwiespalt zwischen Reichsgericht und Reichsfinanzhof? DJZ. 1926, 733.
David. Zur Anwendung des § 433 der Reichsabgabenordnung. DJZ. 1923, 79.
— Zur Anwendung des § 433 der Reichsabgabenordnung. LZ. 1922, 276.
Deutscher Anwaltsverein. Leitsätze des DAV. zur Verbesserung des Rechtsschutzes in Steuersachen. JW. 1926, 2276.
Doerr. Verfahrensrechtliche Bedeutung des § 433 RAbgO. AStR. 1922, 288.
Entwurf. Entwurf einer Reichsabgabenordnung mit Begründung. Drucksache Nr. 754 zur Nationalversammlung.
Friedberg, Ewald. Allgemeine Abgabenlehre. 1925.
Friesecke, Kuno. Ist das Gericht nach § 433 AO. auch hinsichtlich des Tatbestandes an die Entscheidung des RFH. gebunden? DStBl. 1927, 478.
Gnad. Das Steuerstrafrecht und das Steuerstrafverfahren. 1922.
Goldschmidt, James. Das Verwaltungsstrafrecht. 1902.
Hänselmann. Zur Frage der Finanzgerichtsbarkeit. ZfZ. 1926, 137.
Heinrich, Hans. Handbuch des Steuerrechts (Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren). 1923.
— Die Neuregelung des Steuerstrafrechts und Steuerstrafverfahrens. 1924.
Hensel, Alb. Steuerrecht. 2. Aufl. 1927.
— Bemerkung zu RFH. vom 7. 12. 26. JW. 1927, 1279.
— Bemerkung zu RFH. vom 13. 1. 26. JW. 1926, 1698.
Hepke. Strafprozeß und Steuerprozeß. DStZ. 1922, 961.
Hummel. Bemerkungen zu Strafrecht und Strafverfahren der Abgabenordnung. DVStR. 1921, S. 33, 49, 65, 81 u. 97.
— Zum Strafrecht und Strafverfahren der Reichsabgabenordnung. ZfZ. 1922, 324.
Jacobsohn. Wieweit ist im Steuerstrafverfahren das Gericht an die Entscheidungen der Finanzbehörden oder Finanzgerichte, insbesondere an den Schätzungsbescheid gebunden? JW. 1921, 1592.
Jadesohn. Der Steuerstrafprozeß. Ein Leitfaden für das gerichtliche Steuerstrafverfahren. ZStFr. I 1921, Heft 20.
— Aus der steuerrechtlichen Praxis. StA. 1925, 372.
Jahn. Strafgerichte und Reichsfinanzhof. DJZ. 1922, 701.
— Strafprozeß und Steuerprozeß. (Zu § 433 der Reichsabgabenordnung.) DStZ. 1922, 876.
Jellinek, Walter. Verwaltungsrecht. 1. Aufl. 1928.

Klee. Bemerkung zu RG. vom 10. 1. 22. JW. 1922, 1901.
Kloß, Rich. Die Reichsabgabenordnung. Bei Marcuse.
Kloppe, Fritz. Jahrbuch des Steuerrechts. 1919—1928.
Lelewer, Hermann. Steuerstrafrecht. 1925.
Loewe-Rosenberg. Strafprozeßordnung für das Deutsche Reich. 17. Aufl.
Lottner, Walter. Wann findet § 433 Reichsabgabenordnung im Verbrauchsteuerstrafverfahren keine Anwendung? ZfZ. 1923, 107.
Mannheim, Hermann. Reichsfinanzhof, Reichsgericht und § 433AO. NStR. 1924, 178.
Marcuse, Paul. Das neue Reichssteuerrecht. 1923.
— Die Entlastung der Finanzbehörden. NStR. 1923, 239.
Mirbt, Herm. Grundriß des deutschen und preußischen Steuerrechts. 1926.
Mrozek, Alfons. Kommentar zur Reichsabgabenordnung. 3. Aufl. Zusammen mit Arlt, Boethke und Pünder.
Pape, Ernst. Allgemeine Grundzüge des Steuerstrafrechts. 1924.
Pohlke. Steuerbescheid und Steuerstrafverfahren. JW. 1922, 1571.
Pünder, Herm. Siehe Mrozek!
Römer, Hans. Reichssteuerstrafrecht u. Reichssteuerstrafverfahren. 1927.
Schmauser, Georg. Steuerprozeß und Steuerstrafprozeß. (§ 433 AO.) ZfZ. 1923, 35.
— Der § 433 AO. in Rechtsprechung und Schrifttum. AStR. 1922, 982.
— Die Bindung des Strafrichters bei Entscheidungen über Steuerhinterziehungen und Steuergefährdungen. ZfZ. 1922, 207.
Schubert. Die Bedeutung des § 433 AO. für das Strafverfahren. StA. 1923, 153.
Strutz, Georg. Grundlehren des Steuerrechts. 1927.
— Handbuch des Steuerrechts. 1927.
Sympher. Mißstände im Steuerstrafverfahren. ZStFr. 1926, Heft 7/8.
Trapp. Zur Reform des Steuerstrafrechts. StuW. 1926, 863 u. 1031.
Waldecker, Ludw. Deutsches Steuerrecht. 1924.
Warneyer, Otto. Die Abhängigkeit des Steuerstrafverfahrens von vorheriger Feststellung der Finanzbehörden und Finanzgerichte. DStZ. 1922, 726.

AO. Reichsabgabenordnung.
AStR. Allgemeine Steuerrundschau.
DJZ. Deutsche Juristenzeitung.
DStBl. Deutsches Steuerblatt.
DStZ. Deutsche Steuerzeitung.
DVStR. Deutsche Verkehrssteuerrundschau.
JW. Juristische Wochenschrift.
KG. Kammergericht oder Entscheidung des Kammergerichts.
Liszt. Zeitschrift für das gesamte Strafrecht.
LZ. Leipziger Zeitschrift für deutsches Recht.
MrozKart. Mrozeks Kartei der Steuerentscheidungen.
NStR. Neue Steuerrundschau.
OLG. Oberlandesgericht oder Entscheidung des Oberlandesgerichts.
Recht. Das Recht. Rundschau für den deutschen Juristenstand.
RFH. Reichsfinanzhof oder Entscheidung des Reichsfinanzhofs oder Offizielle Ausgabe der Reichsfinanzhofsentscheidungen.
RG. Reichsgericht oder Entscheidung des Reichsgerichts.
RGStr. Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen, offizielle Ausgabe.
RStBl. Reichssteuerblatt.
StA. Steuer-Archiv.
StGB. Strafgesetzbuch.
StPO. Strafprozeßordnung.
StuW. Steuer und Wirtschaft.
ZfZ. Zeitschrift für Zölle und Verbrauchssteuern.
ZStFr. Zeitgemäße Steuer- und Finanzfragen.

Inhalt

Seite

I. Teil: Der § 433 Reichsabgabenordnung und seine Bedeutung 5
§ 1 Entstehung und Zweck des § 433 AO 5
§ 2 Die Stellung des Reichsfinanzhofs und der Steuerbehörden . . . 8
I. Entscheidungen des Reichsfinanzhofs im Rechtsmittelverfahren . 8
1. Trennung des strafrechtlichen und des steuerrechtlichen Tatbestandes 8
2. Absolute Bindung der Gerichte beim steuerrechtlichen Tatbestand 9
3. Tatbestand und Täterschaft 10
II. Entscheidungen der unteren Steuerbehörden 12
III. Beschlußverfahren des Reichsfinanzhofs 13
§ 3 Rechtliche Natur des § 433 AO 14
1. Das Rechtsgebiet des § 433 AO im allgemeinen 14
2. Materielles oder formelles Strafrecht 15
3. Urteilsvoraussetzung 16
4. Revisionsgrund; Prüfung von Amts wegen 18
5. § 433 AO und §§ 331, 358 Abs. 2 StPO 18
§ 4 Die Zweckmäßigkeit des § 433 AO im heutigen Steuerstrafverfahren 19
II. Teil: Die einzelnen Fragen des § 433 Reichsabgabenordnung 27
§ 1 Geltungsbereich 27
1. Sachlich 27
a) Stellung der Monopoleinnahmen 27
b) Entlastungsverordnung 29
c) Stellung der Landessteuern 30
d) Kriegsabgabe von 1918 34
2. Zeitlich 35
§ 2 Sachliche Voraussetzungen 35
I. Tatbestand der Steuerhinterziehung und Steuergefährdung . . 35
1. Teilnahme und Versuch 37
2. Begünstigung und Hehlerei 38
3. Tateinheit mit anderen Delikten 38
II. Abhängigkeit der Verurteilung 39
1. Vom Bestehen eines Steueranspruchs 40
a) Bestehen der Steuerschuld 40
aa) Nichtentstehen des Anspruchs 40
bb) Erlöschen des Anspruchs 40
1. Verjährung 40
2. Bezahlung 41
3. Erlaß 41
b) Deliktstatbestände 42
c) Vermutungstatbestände 43
d) Konterbande und Zollhinterziehung 47
e) Subjektiver Tatbestand 48
2. Von der Höhe der Steuerverkürzung 49
a) Schätzung des Steueranspruchs 50
b) Neuregelung durch die dritte Steuernotverordnung . . . 52

§ 3 Das Verfahren 53
A Sachentscheidungen des Reichsfinanzhofs 53
1. Sachenteidung und Formalentscheidung 53
2. Rechtswirkung gegen den Angeklagten 54
3. Absolute Bindung des Strafgerichts 59
B Nichtvorliegen einer Reichsfinanzhofsentscheidung 59
I. Nichtvorliegen einer rechtskräftigen Entscheidung der unteren Finanzbehörden 59
1. Aussetzung des Strafverfahrens 59
a) Begriff der rechtskräftigen Entscheidung in § 433 AO 59
aa) Bestimmtheit 62
bb) Rechtswirksamkeit gegen Angeklagten 63
cc) Spezialfragen 63
1. Strafbescheid der Steuerbehörde 63
2. Anmeldung einer Steuerforderung im Konkursverfahren 64
3. Entscheidung im Steuernachsichtverfahren . . . 65
2. Kein Aussetzen des Verfahrens 65
a) Bei Unmöglichkeit der Steuerentscheidung 65
b) Bei Verzicht der Finanzbehörde 66
aa) allgemein 66
bb) bei Steueransprüchen ex delictu 68
II. Vorliegen einer rechtskräftigen Entscheidung der unteren Finanzbehörden 69
1. Prüfungspflicht des Richters 69
2. Begründungspflicht des Richters 69
3. Bei Übereinstimmung Urteil 70
4. Bei Abweichung Anruf des Reichsfinanzhofs 70
a) Beschlußverfahren 70
b) Voraussetzungen 70
aa) Prüfung und schlüssige Stellungnahme 70
bb) Kein Einfluß subjektiver Tatsachen 70
cc) Anruf durch das Gericht 71
dd) Abweichung im Ergebnis 71
ee) Abweichung bei Schätzung 72
ff) Zulässigkeit des Anrufs außerhalb der Hauptverhandlung 73
gg Bedeutung nicht nur für das Strafverfahren 74
c) Wirkung des Beschlusses 74
aa) Absolute Bindung des Gerichts 74
bb) Berichtigung der Steuerveranlagung 74

Anhang: Verzeichnis der höchstrichterlichen Entscheidungen zu § 433 AO.

Reichsabgabenordnung

§ 433.

(1.) Hängt eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung oder Steuergefährdung davon ab, ob ein Steueranspruch besteht oder ob und in welcher Höhe ein Steueranspruch verkürzt oder ein Steuervorteil zu Unrecht gewährt ist, und hat der Reichsfinanzhof über diese Fragen entschieden, so bindet dessen Entscheidung das Gericht. Liegt eine Entscheidung des Reichsfinanzhofs nicht vor, sind die Fragen jedoch von Finanzbehörden oder Finanzgerichten zu entscheiden, so hat das Gericht das Strafverfahren auszusetzen, bis über die Fragen rechtskräftig entschieden ist. Entscheidet der Reichsfinanzhof, so bindet dessen Entscheidung das Gericht. Ergeht keine Entscheidung des Reichsfinanzhofs, so hat das Gericht, wenn es von der rechtskräftigen Entscheidung des Finanzamts oder der Rechtsmittelbehörde abweichen will, die Entscheidung des Reichsfinanzhofs einzuholen. Es übersendet die Akten dem Reichsfinanzhof. Dieser entscheidet im Beschlußverfahren in der Besetzung von fünf Mitgliedern. Seine Entscheidung ist bindend.

(2.) Während der Aussetzung des Verfahrens ruht die Verjährung.

(3.) Weicht die Entscheidung des Reichsfinanzhofs von der rechtskräftigen Entscheidung des Finanzamts oder der Rechtsmittelbehörde ab, so ist diese zu berichtigen; § 212 Abs. 2, 3, § 213 gelten entsprechend.

I. Teil:

Der § 433 Reichsabgabenordnung und seine Bedeutung

§ 1. Entstehung und Zweck des § 433 AO.

Als im Jahre 1918 die Arbeiten zu einer Reichsabgabenordnung in Angriff genommen wurden, war ein Gesetz, das einen gemeinsamen Unter- oder auch Oberbau für die einzelnen Steuergesetze schaffte, zur unumgänglichen Notwendigkeit geworden. Die Zahl der Steuern zu Gunsten des Reiches, die sich vorher auf die Zölle und einige Verbrauchssteuern beschränkt hatte, war im Laufe der Zeit erheblich größer geworden. Zu der Erbschaftssteuer, der Besitzsteuer und dem Wehrbeitrag waren während des Krieges Kriegssteuern in mannigfacher Form hinzugekommen. Trotzdem war die Steuerverwaltung Sache der Einzelstaaten geblieben, und die reichsrechtlichen Vorschriften über die Handhabung der Steuerverwaltung waren gering an Zahl, voller Lücken und in den verschiedenen Steuergesetzen verstreut. So wurde der Erlaß eines Gesetzes, das die gemeinsamen Bestimmungen der einzelnen Steuergesetze zusammenfaßte und einander anglich, also gleichsam eines allgemeinen Teils des Steuerrechts, im Sommer 1918 vom Reichsschatzamt beschlossen und die Vorarbeiten dazu bald in Angriff genommen.

Mit der Häufung der Reichssteuern nach dem Kriege und mit der Organisation eines reichseigenen Steuerverwaltungsapparates gelegentlich der Erzbergerschen Steuerreform wurde das, was vorher notwendig gewesen war, dringend. Unter dem Zeichen dieser dringenden Notwendigkeit

kam die Reichsabgabenordnung zustande. Sie sollte jetzt keine Reform des materiellen Steuerrechts mehr bringen, sondern nur als eine Art Notgesetz das geltende Recht zusammenfassen, um damit die Grundlage für die Durchführung der neuen Steuergesetze zu schaffen.[1])

So blieb besonders auf dem Gebiet des Steuerstrafrechtes, sowohl des materiellen als auch des formellen, der alte Rechtszustand. Im Steuerstrafverfahren blieben die ordentlichen Gerichte die zuständige Instanz zur Aburteilung der Steuerdelikte, bei ihnen ruht die Gerichtsbarkeit in Steuerstrafsachen. Zwar haben die Finanzämter nach § 386 AO. selbst das Vorliegen eines Steuerdelikts zu erforschen und können auch nach § 412 AO. selbst durch einen Strafbescheid erkennen, der Beschuldigte hat jedoch nach § 412 Abs. 2 in jedem Fall das Recht, statt der Beschwerde an die übergeordnete Finanzbehörde den Antrag auf Entscheidung durch ein ordentliches Gericht zu stellen. Dieses hat dann nochmals den Fall nachzuprüfen und dann selbständig darüber zu entscheiden. Wenn in einigen Fällen das Finanzamt selbst Geldstrafen verhängen kann, ohne daß dem Betroffenen der Weg an die ordentlichen Gerichte frei steht, so sind das nicht Fälle des Steuerstrafrechts, sondern Verwaltungsmaßnahmen.[2])

Ob die Entscheidung der ordentlichen Gerichte in Steuerstrafsachen im Hinblick auf die Eigenart dieser Materie zweckmäßig ist oder nicht, konnte bei dem Erlaß der Abgabenordnung nicht allzu langer Erwägungen unterzogen werden. Wohl wurde erwogen, ob nicht vielleicht die sachkundigeren Finanzgerichte auch für die Steuerstrafgerichtsbarkeit die gegebene Instanz wären, in ihrer jetzigen Form hätten sie diese aber nicht übernehmen können, da die Doppelstellung ihrer Mitglieder nicht die für ein Strafgericht notwendige absolute Unabhängigkeit garantiert. Zu einer vollkommenen Neugestaltung des Steuerstrafrechts und -verfahrens fehlte aber bei der Dringlichkeit des Gesetzes die Zeit. Becker, dem das Hauptverdienst an den Arbeiten zur Reichsabgabenordnung zukommt, berichtet, daß für die Abfassung der strafrechtlichen Materie nur wenige Tage blieben.[1]) Auch durch die Gesetzgebungsmaschinerie der Nationalversammlung wurde der Entwurf im Eiltempo gejagt, so daß in der kurzen Zeit, die von den drei und einem halben Monat der Gesamtberatung auf das Strafrecht entfiel, wohl Zweifel an der Zweckmäßigkeit der jetzigen Regelung auftauchen konnten, aber schwerwiegende Aenderungen nicht mehr möglich waren.

Deshalb blieb es dabei, daß im Steuerstrafverfahren die ordentlichen Gerichte zu entscheiden hatten, während den Finanzgerichten und in letzter Instanz dem Reichsfinanzhof das steuerliche Rechtsmittelverfahren vorbehalten blieb. Nun bedingen aber die beiden Hauptsteuerdelikte der Reichsabgabenordnung, die Steuerhinterziehung nach § 359 und die Steuergefährdung nach § 367 AO. einen bestimmten steuerrechtlichen Tatbestand. Wenn kein Steueranspruch des Reiches besteht, oder wenn er zwar besteht, aber nicht verkürzt worden ist, oder wenn kein Steuervorteil zu Unrecht gewährt worden ist, kann sich auch niemand der Steuerhinterziehung oder der Steuergefährdung schuldig gemacht haben. Weil außerdem in verschiede-

---

[1]) Vgl. Becker a. a. O. Vorbem. 1 zum 3. Teil.
[2]) Vgl. Boethke bei Strutz, Handbuch S. 112.

nen Fällen das Strafmaß auf ein bestimmtes Vielfaches des hinterzogenen Betrages festgesetzt ist, kommt als weitere wichtige Tatsache noch die Höhe der Verkürzung hinzu.

Nach früherem Recht hatten die Strafgerichte auch über diese Vorfragen zu entscheiden, sie konnten dabei nach dem Grundsatz des § 261 StPO. nach freier richterlicher Ueberzeugung urteilen. Zum Aussetzen des Verfahrens, um die gutachtliche Aeußerung der zuständigen Verwaltungsbehörde einzuholen, war das Gericht zwar berechtigt, aber nicht verpflichtet, es entschied auch hierüber gemäß § 262 Abs. 2 StPO. nach freiem Ermessen. Wenn man sich auch hüten muß, eine Bestimmung über zivilrechtliche Fragen analog auf das öffentliche Recht anzuwenden, wird man dies bei § 262 StPO. ohne Bedenken können, da nach dem Sinne dieser Bestimmung überhaupt alle nicht strafrechtlichen Vorfragen erfaßt werden sollen, wozu auch die Vorfragen öffentlichen Rechtes gehören.[1])

Von der Regelung des § 262 StPO. kehrt sich die Abgabenordnung in § 433 bewußt ab, weil es zu einer unerträglichen Rechtsunsicherheit führen muß, wenn zwei von einander völlig getrennte und unabhängige Gerichte über dieselbe Tatsache, nämlich das Bestehen eines Steueranspruchs, urteilen würden. Es sei hierbei nur an die gewiß nicht angenehmen Widersprüche in der Rechtsprechung des preußischen Oberverwaltungsgerichts und des Kammergerichts hingewiesen. Der begründete Entwurf der Reichsabgabenordnung[2]) formuliert Grund, Zweck und Mittel des § 433 AO. in kurzen, präzisen Worten: „An sich sind das Besteuerungs- und das Strafverfahren unabhängig voneinander. Es erscheint aber zweckmäßig, die Gerichte bezüglich der Frage, ob ein Steueranspruch besteht und ob und in welcher Höhe ein Steueranspruch verkürzt oder ein Steuervorteil zu Unrecht gewährt ist, an die Entscheidung der Steuerbehörde zu binden. § 430 sieht das in der Weise vor, daß die für den besonderen Fall ergangene Entscheidung des Reichsfinanzhofs bindend sein soll. Liegt eine solche Entscheidung vor, bindet sie ohne weiteres. Ist eine solche Entscheidung im Steuerverfahren zu erwarten, ist das Strafverfahren auszusetzen. Kommt eine Entscheidung des Reichsfinanzhofs im Besteuerungsverfahren nicht mehr in Frage, so soll das Gericht, wenn es von der Entscheidung der Steuerbehörde oder der Rechtsmittelbehörde abweichen will, die Entscheidung des Reichsfinanzhofs einholen. Dieser entscheidet im Beschlußverfahren, also nach tatsächlicher Würdigung des Falls."

Der Zweck des § 433 AO. ist, wie schon zum Ausdruck gebracht wurde, der, einander widersprechende Entscheidungen in derselben steuerrechtlichen Frage zu vermeiden. Das Gericht ist deshalb in Bezug auf den äußeren Tatbestand der beiden häufigsten Steuerdelikte an den Spruch des Reichfinanzhofs absolut, an die Entscheidungen der unteren Finanzbehörden dergestalt gebunden, daß es ohne weiteres nicht davon abweichen kann. Auf keinen Fall kann das Gericht zu einem Urteil kommen, ohne daß eine rechtskräftige Entscheidung irgendeiner Instanz im Besteuerungsverfahren vorliegt. Das Wesentliche ist, daß in jedem Fall, in dem der Reichsfinanzhof in einer Sache entscheidet, dessen Auffassung von dem äußeren Tat-

---

[1]) Vgl. RGStr. 52, 51. IV. StrS. vom 13. 11. 17.
RGStr. 56, 108. I. StrS. vom 6. 10. 21.
Loewe-Rosenberg. Anm. 9 zu § 262.

[2]) Entwurf, Begründung zu § 430, S. 134.

bestand der Steuerhinterziehung und Steuergefährdung für das Gericht bindend ist. Dem Gericht ist also durch § 433 AO. die selbständige Beurteilung der objektiven Seite dieser Delikte entzogen und dem Reichsfinanzhof damit im ganzen Reich eine entscheidende Stellung im Steuerstrafverfahren gegeben.

§ 2. Die Stellung des Reichsfinanzhofs und der Steuerbehörden.

Die Stellung, die die Steuerbehörden, besonders aber der Reichsfinanzhof nach § 433 AO. einnehmen, muß einer näheren Betrachtung unterworfen werden, wenn man sich über die rechtliche Natur jener Bestimmung klar werden will.

I. Wenn der Reichsfinanzhof in einer Sache im Rechtsmittelverfahren eine Steuerentscheidung gefällt hat, sind die Strafgerichte hieran gebunden. Von Bedeutung ist aber nur eine für den gerade vorliegenden Fall ergangene Entscheidung. Schon in der Begründung des Entwurfs[1]) ist zum Ausdruck gebracht, daß nur die „für den besonderen Fall" ergangene Entscheidung Beachtung finden soll. Nur der für den konkreten Fall ergangene Spruch des Reichfinanzhofs hat die von § 433 beabsichtigten Bindungen der Strafgerichte zur Folge,[2]) während eine vom Reichsfinanzhof allgemein in seinen Entscheidungen vertretene Rechtsauffassung theoretisch für die Gerichte ohne Bedeutung ist. Ob ihr praktisch doch Folge zu leisten sein wird, kommt auf den Einzelfall an. Oft wird das Gericht unnütze Arbeit und Kosten sparen, wenn es der Ansicht des Reichsfinanzhofs von vornherein folgt, nämlich dann, wenn dieser im Laufe des Verfahrens Gelegenheit hat, seine Meinung entscheidend zur Geltung zu bringen.

1. Durch § 433 AO. wird im Steuerstrafverfahren das sonst im Strafprozeß herrschende Prinzip der Unmittelbarkeit zum großen Teil durchbrochen, und den Finanzbehörden[3]) ein bedeutender, dem Reichsfinanzhof ein bindender Einfluß auf die Beurteilung der steuerrechtlichen Fragen eingeräumt, die in einem Steuerstrafprozeß auftauchen. Es bleibt aber bei einer reinlichen Scheidung: Nur über Steuerfragen haben die Finanzbehörden und -gerichte zu entscheiden. Die strafrechtliche Beurteilung bleibt den Gerichten vorbehalten. § 433 sieht die Mitwirkung der Steuerbehörden nur in der Frage vor, ob ein Steueranspruch besteht, ob er verkürzt ist oder ob ein Steuervorteil zu Unrecht gewährt ist. Das sind rein steuerrechtliche Fragen, und nur hierüber haben die Finanzbehörden zu befinden. Auch wenn der Reichsfinanzhof im Laufe des Strafverfahrens nach § 433 AO. angerufen wird, hat er nur über jene Fragen zu urteilen, also über nichts

[1]) Entwurf, Begründung zu § 430.
[2]) Vgl. RG. III. StrS. vom 15. 4. 26. Recht 1926, 299.
[3]) Da die Finanzgerichte und Finanzbehörden in Bezug auf das Verfahren nach § 433 AO. ziemlich dieselbe Stellung einnehmen, werden im Folgenden diese beiden Behördengruppen – abgesehen vom Reichsfinanzhof – unter der Bezeichnung Finanzbehörden zusammengefaßt werden. Nur wo es die Verschiedenheit der Stellung bedingt, wird der Unterschied zwischen Finanzämtern und Finanzgerichten zum Ausdruck gebracht werden.

anderes, wie sonst im steuerlichen Rechtsmittelverfahren. Der Reichsfinanzhof kennzeichnet die Aufgabe, die ihm § 433 AO. zuteilt, selbst folgendermaßen: „Der RFH. hat nicht festzustellen, ob eine Steuerhinterziehung vorliegt, sondern ob ein Steueranspruch verkürzt ist und in welcher Höhe."[1])

§ 433 weist also dem Reichsfinanzhof keine strafrechtliche Tätigkeit zu, sondern gibt ihm nur auf, die steuerrechtliche Seite verschiedener Steuerdelikte unter gewissen Voraussetzungen für strafrechtliche Zwecke festzusetzen. Damit soll dem Mißstand vorgebeugt werden, daß ein Urteil des Strafgerichts mit einer in derselben Sache ergangenen Steuerentscheidung in Widerspruch steht.[2])

2. Die Strafgerichte sind nach § 433 AO. an den Spruch des Reichsfinanzhofs in den steuerrechtlichen Vorfragen der Steuerhinterziehung und Steuergefährdung absolut und unabänderbar gebunden. Für dieses Rechtsgebiet ist dem Strafrichter jede selbständige und unabhängige Entscheidungsmöglichkeit, wie sie ihm sonst durch § 261 StPO. gegeben ist, entzogen.[3]) Es ist daher sogar fehlerhaft, wenn der Richter bei Vorliegen einer Entscheidung des Reichsfinanzhofs noch eigene Feststellungen bezüglich des äußeren Tatbestandes macht, anstatt dem Urteil ohne weitere Prüfung den Sachverhalt jener Entscheidung zu Grunde zu legen. Wenn dabei auf Grund der eigenen Feststellungen dasselbe Ergebnis zu Tage tritt, so ist allerdings durch dies an sich unstatthafte Verfahren niemand beschwert, so daß eine Revision deswegen nicht in Frage kommt.[4]) Hat der Reichsfinanzhof im steuerlichen Rechtsmittelverfahren entschieden, so darf der Richter nicht mehr nachprüfen, ob ein Steueranspruch gegen den Täter bestanden hat und ob er verkürzt worden ist. Die Ansicht des Reichsfinanzhofs hierüber ist maßgebend und sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Beziehung einfach als richtig zu unterstellen. Der Reichsfinanzhof stellt also das Bestehen des Steueranspruchs und das Vorliegen einer Verkürzung, evtl. auch deren Höhe für das Gericht absolut bindend fest. Ebenso ist auch die Entscheidung über die negative Seite dieser Tatsachen, also das Nichtbestehen des Anspruchs usw. bindend.

Da der Reichsfinanzhof nur über steuerrechtliche Fragen zu entscheiden hat, ist auch nur eine Bindung an Entscheidungen steuerlicher Art vorgesehen.[5]) Dies ist auch gar nicht anders möglich, denn die Beweisregeln im Strafprozeß sind andere wie im Steuerprozeß, wo schon eine der zahlreichen Rechtsvermutungen sich zu Ungunsten des Steuerschuldners auswirken kann. Da es nicht angängig ist, diese lockeren Beweisregeln auf andere als auf Steuerfragen anzuwenden, muß angenommen werden, daß nur Entscheidungen steuerrechtlicher Art für die Gerichte bindend sind. Diese Auslegung macht auch erst die Anrufung des Reichsfinanzhofs im Strafverfahren nach § 433 AO. verständlich, denn sonst entscheidet dieser doch als höchste Instanz im Rechtsmittelverfahren der Abgabenordnung.

---

[1]) RFH. II. S. vom 17. 4. 23. ZfZ. 1924, 78.
[2]) Vgl. Boethke bei Strutz, Handbuch S. 145.
[3]) Vgl. RGStr. 56, 107. I. StrS. vom 6. 10. 21.
[4]) Vgl. RG. I. StrS. vom 12. 1. 23. ZfZ. 1924, 78.
[5]) Vgl. Jahn, Strafprozeß S. 876 u. 1053.
Schmauser, Steuerprozeß S. 35.

Gegen diese Auslegung spricht Hepke,[1]) der die Bindung nicht nur bei Steuerentscheidungen eintreten lassen will. Es findet sich dafür aber keine ausreichende Begründung.

Im Steuerstrafverfahren hat das Gesetz in § 433 AO. den Finanzbehörden bei der Feststellung steuerrechtlicher Vorfragen den Vorrang vor den Strafgerichten eingeräumt. Ihre Entscheidungen hat das Gericht als Unterlage für sein Urteil zu benutzen. Deshalb ist es aber nicht gesetzeswidrig, wenn eine Finanzbehörde ihrerseits die Feststellungen der Gerichte als Unterlage für ihre Steuerveranlagung nimmt. Wo eine Steuerschuld erst durch ein Delikt entsteht, wäre dies Verfahren eigentlich sogar das gegebene. So verwirft der Reichsfinanzhof eine im Rechtsmittelverfahren gegen eine Steuerfestsetzung erhobene Beschwerde, die damit begründet war, daß das Finanzgericht unzulässigerweise die Gerichtsakten als Grundlage für seine Entscheidung benutzt hatte, wo doch § 433 AO. das Gegenteil vorschreibe.[2]) Die Unzulässigkeit dieses Verfahrens läßt sich aber aus jener Bestimmung nicht ersehen. § 433 gilt nur für das Strafverfahren und hat einzig und allein den Zweck, einander widersprechende Entscheidungen zu vermeiden. Die Zulässigkeit der Benutzung von Gerichtsakten für Steuerzwecke läßt sich sogar positiv begründen: Da die Finanzgerichte nach § 229 AO. dieselben Befugnisse haben wie die Finanzämter im Besteuerungsverfahren, sind ihnen wie diesen nach § 191 AO. die Reichs-, Staats- und Gemeindebehörden durch Gewährung von Akteneinsicht zur Hilfeleistung verpflichtet. Hieraus ergibt sich, daß die Finanzgerichte ebenso wie die Finanzämter befugt sind, sich der Gerichtsakten für ihre Zwecke zu bedienen.

3. Die Feststellung, ob ein Steueranspruch besteht, ob er verkürzt oder ein Steuervorteil zu Unrecht gewährt ist, ist nichts anderes, wie die Feststellung des objektiven Tatbestandes der Steuerhinterziehung und der Steuergefährdung. Weil § 433 AO. die Beurteilung dieser drei Fragen den Finanzbehörden überweist, sind die Gerichte im ganzen objektiven Tatbestand an die Entscheidungen der Steuerbehörden gebunden. So auch die allgemein herrschende Lehre.

Der konkrete objektive Tatbestand besteht nun in allen in Frage kommenden Fällen darin, daß eine bestimmte Person eine bestimmte Steuerverkürzung vorgenommen hat. Wenn der Reichsfinanzhof also den gesamten objektiven Tatbestand feststellt, so liegt darin auch die Feststellung der Person, die die Steuerverkürzung verursacht hat, also des Täters. Auch an diesen Teil der Entscheidung sind die Gerichte durch § 433 AO. absolut gebunden.

Nun kann es sich aber in der Hauptverhandlung mit Sicherheit ergeben, daß derjenige, gegen den der nach der Ansicht des Reichsfinanzhofs verkürzte Steueranspruch rechtskräftig feststeht, doch nicht an der Hinterziehung beteiligt ist. Zwar darf das Gericht dem Spruch des Reichsfinanzhofs gegenüber gar keine eigenen Feststellungen treffen, in einem Fall, den das Oberlandesgericht Königsberg zu entscheiden hatte, stellte sich aber ein solcher Sachverhalt heraus.[3]) Gegen den Angeklagten war wegen Branntweinschmuggels durch Entscheidung des Reichsfinanzhofs ein Steuer-

---

[1]) Hepke a. a. O. S. 961.
[2]) Vgl. RFH. IV. S. vom 9. 11. 27. StuW. 1928 Nr. 32.
[3]) OLG. Königsberg vom 7. 1. 26. JW. 1926, 1681.

anspruch festgestellt worden, im Strafverfahren wegen Hinterziehung des Zolls und des Monopolausgleichs wurde jedoch offenbar, daß der Angeklagte an dem in Frage kommenden Vorfall gar nicht beteiligt war.

Aus subjektiven Gründen hat das OLG. anscheinend nicht freisprechen können, wie es bei diesem Tatbestand doch nahe liegt. Aber eine Verurteilung hing hier gar nicht von dem Bestehen eines Zollanspruches ab. Eine Verurteilung wegen Zollhinterziehung konnte gar nicht in Frage kommen, weil der Vorsatz hierzu bei der nachgewiesenen Konterbande nicht möglich ist.[1]) Bezüglich der Hinterziehung des Monopolausgleichs liegt aber nach der Rechtsprechung des Reichsgerichts[2]) regelmäßig Tateinheit mit Konterbande vor, wenn Branntwein ohne Genehmigung heimlich eingeführt wird. Die Hinterziehung des Monopolausgleichs steht also in Tateinheit mit einem Delikt, das von § 433 AO. nicht erfaßt wird. Auch in diesem Fall ist der Strafrichter nicht an die objektiven Feststellungen des Reichsfinanzhofs gebunden.[3])

Diese Begründung hat das OLG. Königsberg anscheinend nicht stichhaltig gefunden und stützt seine Freisprechung in anderer Weise: Es verneint nicht die Anwendungsmöglichkeit des § 433 für diesen Fall, sondern wendet ihn an, jedoch in einer besonderen Weise. Nach dem Standpunkt des OLG. Königsberg ist die Frage, ob ein Steueranspruch besteht und verkürzt ist, ein Tatbestandsmerkmal wie jedes andere auch. Nur an dieses Tatbestandsmerkmal ist das Gericht gebunden. Ueber die übrigen, auch die anderen äußeren Tatbestandsmerkmale kann der Richter frei entscheiden. Zu den übrigen Tatumständen gehört aber auch die Frage der Täterschaft. Diese war nach dem Ergebnis des Strafverfahrens nicht erwiesen, also mußte der Freispruch abweichend von der Entscheidung des Reichsfinanzhofs erfolgen.

Diese Begründung ist recht bedenklich. Das OLG. Königsberg empfindet das selbst, indem es zum Schlusse der Entscheidung eine gewisse Unzufriedenheit darüber ausdrückt, daß sich im Besteuerungs- und im Strafverfahren abweichende Entscheidungen ergeben hätten. Solches könne aber beispielsweise auch im Zivil- und im Strafverfahren vorkommen, und § 433 habe eben nicht alle, sondern nur möglichst viele Abweichungen vermeiden wollen.

Mit dem Argument, daß unliebsame Abweichungen auch anderswo vorkommen können, darf man sich aber nicht begnügen. Zwar können sich trotz § 433 AO. widersprechende Entscheidungen im Besteuerungs- und im Strafverfahren ergeben, das sind dann aber die Fälle, in denen jene Vorschrift nicht anzuwenden ist. Weil sie nicht alle Tatbestände erfaßt, kann sie eben auch nicht überall angewendet werden und darum nicht alle Widersprüche vermeiden. Auch hier lag ein Fall vor, wo man § 433 nicht anzuwenden brauchte, wo also eine Abweichung möglich war. Das OLG. Königsberg wendet die Vorschrift aber gerade an, nur in einer Weise, durch die dann der Widerspruch entsteht. Wenn § 433 aber zu beachten ist, dann sollen Abweichungen gänzlich ausgeschlossen sein. Der Richter

---

[1]) Vgl. Arlt, Z. Anw. d. § 433, S. 481.
Nähere Ausführungen hierzu siehe Seite 47 ff.
[2]) RG. III. StrS. vom 20. 4. 25. Recht 1925, 246.
[3]) Nähere Ausführungen hierzu siehe Seite 38 ff.

ist dann nicht nur an die Feststellung gebunden, daß überhaupt eine Steuerschuld besteht, sondern daß sie auch gegen die Person besteht, die der Reichsfinanzhof als Steuerschuldner festgestellt hat. Die Ansicht des OLG. Königsberg widerspricht dem Zweck des § 433, weil dann schließlich in jedem Fall das Gericht frei entscheiden und zu einer entgegengesetzten Meinung kommen könnte. Auch rein dem Wortlaut nach läßt sich die Ansicht nicht halten, daß nur das Tatbestandsmerkmal der Steuerverkürzung, nicht aber das der Täterschaft der Beurteilung durch den Reichsfinanzhof unterliege. Wenn § 433 auch nur das Merkmal der Steuerverkürzung nennt, so muß die Feststellung der Steuerschuld und -verkürzung notwendigerweise auch die Feststellung einer ganz bestimmten Person enthalten, da ohne diese eine Steuerschuld überhaupt nicht möglich ist. Durch § 433 AO. ist also die Bindung der Gerichte an den ganzen vom Reichsfinanzhof festgestellten objektiven Tatbestand vorgesehen.[1])

Ob diese Regelung des geltenden Rechts allen Anforderungen genügt, ist eine andere Frage, auf die noch später einzugehen ist.[2]) Bei dem jetzigen Wortlaut des § 433 läßt sich die von dem OLG. Königsberg vertretene Ansicht aber nicht halten. Zu diesem Punkt führt der Reichsfinanzhof in einer Entscheidung neuesten Datums[3]) mit Recht aus, „daß das Strafgericht dem § 433 nicht genügen würde, wenn es sich zwar an die Feststellung des Finanzgerichts über das Bestehen der angeblich verkürzten Steuerschuld formal für gebunden erklären, gleichwohl aber die Verwirklichung des objektiven Tatbestandes, ohne den auch nach seiner Rechtsauffassung die Steuerschuld gar nicht entstanden sein kann, aus tatsächlichen Gründen verneinen wollte. Das wäre . . . . . eine Abweichung von dem steuerlichen Ergebnisse, zu dem das Finanzgericht gekommen ist, und es würde damit der Widerspruch zwischen den Entscheidungen des Strafgerichts und des Steuergerichts zu Tage treten, der durch § 433 gerade vermieden werden soll . . . . . Mit der anderen Rechtsauffassung würde dem § 433 seine praktische Bedeutung fast genommen und sein Zweck vereitelt werden."

II. Während den Vorentscheidungen des Reichsfinanzhofs ein außerordentlich großer Einfluß auf die Urteile der Strafgerichte gegeben wird, haben die unteren Finanzbehörden eine weniger bedeutende Stellung. Um den Zweck des § 433, auseinandergehende Entscheidungen zu vermeiden, zu erreichen, ist es vor allem nötig, daß überhaupt eine rechtskräftige Entscheidung der Steuerbehörde vorliegt. Solange das nicht der Fall ist, kann immer noch ein Spruch der Steuerbehörde ergehen, der dann in Widerspruch zu einem etwa schon gefällten Strafurteil steht. Um seinen Zweck zu erreichen, schreibt § 433 AO. die Aussetzung des Strafverfahrens bis zum Erlaß einer rechtskräftigen Steuerentscheidung vor. Während der Aussetzung ruht nach § 433 Abs. 2 die Verjährung.

Ergeht dann eine Entscheidung des Reichsfinanzhofs, so hat sie den weiter oben geschilderten bindenden Einfluß auf die Feststellung des objektiven Tatbestands im Strafprozeß. Wird aber schon ein Spruch der unteren Steuerbehörde[4]) rechtskräftig, so hat er nur insofern für den Richter Be-

[1]) Vgl. Arlt, Z. Anw. d. § 433 S. 481.
Friesecke a. a. O. S. 478.
[2]) Siehe Seite 19 ff.
[3]) RFH. II. S. vom 1. 3. 29. DJZ. 1929, 857.
[4]) Nähere Ausführungen hierzu siehe Seite 59 ff.

deutung, als dieser nicht ohne weiteres von dem darin festgestellten objektiven Tatbestand abweichen darf. Er muß hier prüfen, ob er zu dem gleichen Ergebnis gelangt wie die Finanzbehörde. Ist das der Fall, kann der Richter sein Urteil in diesem Sinne sprechen, kommt er aber zu einer anderen Auffassung, so muß er die Sache wieder dem Reichsfinanzhof zur Entscheidung unterbreiten.

III. Der Reichsfinanzhof entscheidet dann im Beschlußverfahren. Das bedeutet, daß gemäß § 284 AO. unbeschränkt neue Tatsachen geltend gemacht werden können. Das Beschlußverfahren ist hier notwendig, weil bei der Prüfung der Vorentscheidung einer Finanzbehörde sich wohl weniger eine andere Rechtsauffassung, als gerade ein anderer Tatbestand herausstellen wird, der eine Abweichung von der Entscheidung der Steuerbehörde gerechtfertigt erscheinen läßt. Im Verfahren nach § 433 AO. entscheidet der Reichsfinanzhof also als oberstes Tatsachengericht.

Auch hier hat der Reichsfinanzhof nicht über strafrechtliche Fragen zu entscheiden, sondern genau wie im Rechtsmittelverfahren nur über die steuerrechtlichen Fragen. Er hat also auch hier nicht etwa festzustellen, ob eine Steuerhinterziehung vorliegt, sondern nur, ob und in welcher Höhe ein Steueranspruch besteht und verkürzt worden ist. Bei dieser Gelegenheit kann der Reichsfinanzhof sich auf die Feststellung derjenigen Tatsachen beschränken, welche für die Entscheidung des Strafrichters unbedingt notwendig sind. So braucht eine bestimmte Höhe des Steueranspruchs nicht festgestellt zu werden, wenn es schon genügt, zu erklären, daß der Anspruch auf keinen Fall eine bestimmte Summe überschreitet, wenn diese schon das Vorliegen einer Hinterziehung ausschließt.[1]) Der Beschluß des Reichsfinanzhofs soll sich nicht weiter als für das Strafverfahren unbedingt notwendig ist mit der Entscheidung der unteren Steuerinstanz auseinandersetzen, denn der Zweck des Anrufs des Reichsfinanzhofs im Beschlußverfahren nach § 433 AO. ist nicht der, dem Steuerpflichtigen eine Möglichkeit zu geben, seinen Anspruch noch durch den höchsten Steuergerichtshof prüfen zu lassen, wenn die Beschwerdefrist verstrichen oder der Anruf des Reichfinanzhofs nach Steuerrecht überhaupt ausgeschlossen ist.

Um Unterlagen für seinen Spruch zu erhalten, hat der Reichsfinanzhof im Beschlußverfahren die gleichen Befugnisse wie sonst die unteren Stellen.[2]) Das Beschlußverfahren des Reichsfinanzhofs ist in der Abgabenordnung nicht besonders geregelt. Daraus, daß er hier als oberstes Tatsachengericht entscheidet, läßt sich aber schließen, daß er mit den gleichen Aufgaben auch die gleichen Befugnisse zu Ermittelungen hat wie sonst die unteren Stellen.

An den Tatbestand, den der Reichsfinanzhof in dem auf Anruf des Strafgerichts erfolgenden Beschlußverfahren feststellt, ist der Strafrichter wieder in gleicher Weise gebunden wie an Entscheidungen im steuerlichen Rechtsmittelverfahren. Er hat den Tatbestand seiner Entscheidung unverändert zu Grunde zu legen.

---

[1]) Vgl. RFH. II. S. vom 17. 4. 23. StuW. 1923, 804.
[2]) Vgl. Becker a. a. O. Anm. 11 zu § 433.
Römer a. a. O. S. 111.

Nach dem Zweckgedanken des § 433 AO. muß der Beschluß des Reichsfinanzhofs nicht nur Einfluß auf die Entscheidungen der Gerichte haben, sondern in gewisser Beziehung auch umgekehrt wirken. Wenn das Gericht bei der Prüfung einer Entscheidung der unteren Steuerbehörde gefunden hat, daß diese in irgendeiner Beziehung nicht zutreffend ist, und wenn der Reichsfinanzhof auf den Anruf des Gerichts im Beschlußverfahren nach § 433 dessen Ansicht als richtig erkannt hat, muß nunmehr die Steuerfestsetzung berichtigt werden, wenn der Zweck der Vorschrift, auseinandergehende Entscheidungen zu vermeiden, gewahrt werden soll. Darum sieht § 433 Abs. 3 die Berichtigung der Steuerfestsetzung vor, wenn die Entscheidung der unteren Finanzbehörde vom Reichsfinanzhof als unzutreffend erkannt worden ist. Stets soll Uebereinstimmung herrschen zwischen der Entscheidung der Steuerbehörde und dem Urteil des Gerichts, und welcher von beiden Ansichten der Vorrang zu geben ist, darüber entscheidet an letzter Stelle der Reichsfinanzhof. Hierdurch und durch die Bindung an seine Entscheidungen im steuerlichen Rechtsmittelverfahren ist dem Reichsfinanzhof im Steuerstrafprozeß ein grundlegender Einfluß auf die Feststellung des objektiven Tatbestandes der beiden Hauptsteuerdelikte gegeben.

§ 3. Rechtliche Natur des § 433 AO.

Nachdem die Regelung des § 433 im allgemeinen erörtert und die Stellung der Finanzbehörden und des Reichsfinanzhofs klargestellt ist, kann man sich von der Rechtsnatur jener Vorschrift ein Bild verschaffen.

1. Der § 433 AO. greift tief hinein in das Problem der strikten Trennung zwischen Verwaltung und Rechtsprechung. Eine reinliche Scheidung nach verwaltungsrechtlichen Materien und solchen, die der ordentlichen Gerichtsbarkeit zugehören, läßt sich mit einiger Mühe schließlich vollkommen durchführen. Es läßt sich aber nicht vermeiden, daß bei Fragen, die zur Zuständigkeit der ordentlichen Gerichte gehören, verwaltungsrechtliche Vor- und Nebenfragen entstehen. Ebenso ist es umgekehrt leicht möglich, daß man sich in einer Verwaltungssache über eine Vorfrage klar werden muß, die an sich von den Gerichten entschieden werden müßte. Hier muß irgendeine Regelung getroffen werden.

Zwei Möglichkeiten gibt es: Entweder man überläßt die Entscheidung der ganzen Sache der für die Hauptsache zuständigen Behörde, oder aber man teilt die ganze Materie in ihre Teile und läßt über jeden Teil die Stelle entscheiden, die dafür die größte Sachkunde besitzt. Die zweite Regelung zieht das französische Recht vor,[1]) indem es streng zwischen verwaltungsrechtlichen Fragen und solchen unterscheidet, die zur ordentlichen Gerichtsbarkeit gehören, und indem es jeder dieser Behörden ihre Zuständigkeit läßt, gleichgültig, ob es sich im jeweiligen Fall um eine Haupt- oder um eine Nebenfrage handelt. Das Gericht muß also das Verfahren aussetzen, wenn eine verwaltungsrechtliche Vorfrage zu entscheiden ist, und ebenso die Verwaltungsbehörde, wenn eine Materie der ordentlichen Gerichtsbarkeit vorliegt. Stets kommt also die sachverständigste Stelle zum Spruch.

[1]) Vgl. Jellinek a. a. O. S. 51, besonders Anm. 39.

Das deutsche Recht zeigt dagegen die Tendenz, der Behörde der Hauptsache auch die Entscheidung über die Vorfrage zu überlassen, besonders im Verfahren vor den ordentlichen Gerichten. Es geht dabei von dem Gedanken aus, daß der durch die unabhängige Stellung der Gerichte garantierte Rechtschutz nicht durch Dazwischentreten einer nicht mit dieser Unabhängigkeit ausgestatteten Verwaltungsbehörde gefährdet werden dürfe. Allerdings wird dem Richter in § 148 ZPO. und § 262 StPO.[1]) die Möglichkeit gegeben, die Erledigung öffentlich rechtlicher Vorfragen der Verwaltungsbehörde zu überlassen, wenn ihm dies Verfahren zweckmäßig erscheint.

Die deutsche Regelung, die vor dem Inkrafttreten der Abgabenordnung den ordentlichen Gerichten im Steuerstrafprozeß auch die Zuständigkeit zur alleinigen Beurteilung der steuerrechtlichen Vorfragen gab, ist wegen der damit verbundenen Rechtsschutzsicherheit sehr gut. Sie hat aber den großen Nachteil, daß über dieselbe Frage des Steuerrechts nacheinander verschiedene, von einander unabhängige Gerichte entscheiden. Die Möglichkeit auseinandergehender Entscheidungen ist damit gegeben. Das ist überall der Fall, wo eine Rechtsnorm in das Problem der Trennung zwischen Verwaltung und ordentlicher Gerichtsbarkeit eingreift: Stets muß diese Norm sich mit der Frage auseinandersetzen, ob sie die Gefahr von Widersprüchen für wesentlich erachtet und, wenn ja, wie sie zu vermeiden ist.

Der § 433 AO. beschäftigt sich im deutschen Recht mit dieser Frage zum ersten Mal. Die ordentlichen Gerichte werden zwar als die geeignetsten Träger des Steuerstrafprozesses erkannt, die Gefahr der Widersprüche soll aber beseitigt werden, und so wird das Kompromiß geschaffen, nach welchem die Gerichte zwar in ihrer Stellung bleiben, dem Reichsfinanzhof aber ein ganz bedeutender Einfluß dadurch gegeben wird, daß er als oberste Instanz zur Entscheidung der steuerrechtlichen Vorfragen eingesetzt wird. Diese Regelung wurde mit um so weniger Bedenken vorgenommen, als heute der Reichsfinanzhof mit den gleichen Garantien richterlicher Unabhängigkeit ausgestattet ist wie die ordentlichen Gerichte.

Die Aufgabe des § 433 AO. ist es also, das alte Problem der Zuständigkeit bei Zusammentreffen von Fragen des öffentlichen Rechts mit solchen der ordentlichen Gerichtsbarkeit wenigstens für einen Teil dieser Materie, den Steuerstrafprozeß zu lösen.

2. Außer dieser allgemeinen Abgrenzung des von § 433 behandelten Rechtsgebietes gibt es noch eine Reihe enger begrenzter Fragen. Zuerst muß dabei festgestellt werden, welcher Rechtsmaterie diese Vorschrift angehört.

Offenbar gehört § 433 AO. dem öffentlichen Recht an. Aus der Zugehörigkeit zum öffentlichen Recht folgt, daß die Vorschrift zwingend ist, und daß keine der am Verfahren beteiligten Parteien rechtsgültig auf sie verzichten kann. Mit dieser in Rechtsprechung und Schrifttum anerkannten Ansicht[2]) steht allerdings die oft von den Finanzämtern geübte Gewohnheit, bis zur Beendigung des Strafverfahrens auf den Erlaß des Steuerbescheids

---

[1]) Vgl. S. 7: Anwendung des § 262 StPO. auch auf Vorfragen des öffentlichen Rechts.

[2]) Vgl. RGStr. 56, 107. I. StrS. vom 6. 10. 21.
Cattien a. a. O. Anm. XIV zu § 433.

zu verzichten, in Widerspruch.[1]) Diesem Widerspruch gegenüber wird der § 433 AO. aber allgemein, besonders in einer Entscheidung des Oberlandesgerichts Königsberg als dem öffentlichen Recht angehörig und zwingender Natur angesehen.[2]) Diese Ansicht ist unzweifelhaft richtig.

Eine andere Frage der Rechtsnatur der Bestimmung ist die, ob der § 433 dem formellen oder materiellen Strafrecht angehört. Dem Strafrecht gehört die Bestimmung ihrer Materie nach ohne Zweifel an, wenn sie auch in der Abgabenordnung steht und auch für das Besteuerungsverfahren eine große Bedeutung hat. Die Frage, ob formelles oder materielles Strafrecht, wird in einer Entscheidung des dritten Strafsenats des Reichsgerichts dahin beantwortet, daß § 433 in das sachliche Strafrecht gehört, weil er über den objektiven Tatbestand für die Gerichte bindend entscheidet.[3]) Lelewer[4]) und das Bayerische Oberste Landesgericht[5]) sind der Ansicht, daß es sich um keine rein verfahrensrechtliche Vorschrift handelt, sondern daß sie auch dem materiellen Recht insofern angehört, als darin den Gerichten die selbständige Feststellung des äußeren Tatbestandes der beiden Steuerdelikte entzogen wird.

Dieser Ansicht ist aber nicht beizutreten. Wenn die Gerichte durch § 433 AO. an die Beurteilung des objektiven Tatbestands durch die Finanzbehörden gebunden werden, so ist das eine Norm, die lediglich das bei der Aburteilung der betreffenden Delikte einzuschlagende Verfahren vorschreibt. Das materielle Strafrecht beschäftigt sich mit der Frage, unter welchen Voraussetzungen gestraft werden soll, und in welcher Weise. § 433 bestimmt aber nicht, daß in den Fällen der Bindung die Feststellung des äußeren Tatbestandes durch die Finanzbehörden Voraussetzung der Strafe oder gar der Strafbarkeit ist. Es wird durch § 433 nicht bestimmt, daß zu strafen ist, wenn die Finanzbehörden die Verkürzung festgestellt haben, sondern es wird hier nur ein besonderes Verfahren vorgeschrieben, daß nämlich über einen Teil des Tatbestandes ausnahmsweise nicht die Gerichte, sondern die Finanzbehörden zu befinden haben. Dies ist aber nur eine Vorschrift des Strafprozesses und nicht des sachlichen Strafrechts.

Demnach ist § 433 AO. als zwingende Bestimmung öffentlichen Rechtes anzusehen, die dem engeren Kreis des Strafprozeßrechtes angehört.

§ 433 Abs. 3 enthält dann noch eine Sondervorschrift, welche keine Vorschrift des Strafrechts ist, sondern in das Steuerermittelungs- und Steuerfestsetzungsverfahren gehört, also steuerrechtlicher Natur ist.[6])

3. Daß die Vorschrift des § 433 AO. dem formellen Strafrecht angehört, wird von der Rechtsprechung wiederholt dadurch bestätigt, daß man sie mit Recht als Urteilsvoraussetzung anspricht.[7]) Als Urteilsvoraussetzung

---

[1]) Nähere Ausführungen siehe S. 66 ff.
[2]) OLG. Königsberg vom 6. 10. 27. LZ. 1928, 358.
[3]) RGStr. 56, 394. III. StrS. vom 6. 7. 22.
[4]) Lelewer a. a. O. S. 19, Fußnote 45.
[5]) Bay. OLG. vom 24. 7. 22. JW. 1923, 20.
[6]) Vergl. Pünder bei Mrozek, Anm. 8 zu § 433.
[7]) Vgl. RGStr. 56, 107. I. StrS. vom 6. 10. 21.
RGStr. 57, 99. I. StrS. vom 5. 12. 22.
RGStr. 61, 118. I. StrS. vom 4. 1. 27.
RG. I. StrS. vom 14. 4. 27. StA. 1927, 233.
OLG. Köln vom 6. 4. 23. ZfZ. 1924, 79.

kann die Bestimmung aber unmöglich, auch nicht nur „auch" dem materiellen Strafrecht angehören. Das Schrifttum[1]) sieht in § 433 ebenfalls eine Urteilsvoraussetzung. Sowohl die Aussetzung des Verfahrens, wenn keine rechtskräftige Entscheidung der Finanzbehörde vorliegt, als auch der Anruf des Reichsfinanzhofs bei Abweichung von einer solchen ist unbedingtes Erfordernis für die Zulässigkeit des Urteils.

Eine Prozeßvoraussetzung ist § 433 nicht, da das Gericht in der Lage ist, das Verfahren zu eröffnen und fortzuführen. Nur das Urteil darf nicht ergehen, ohne daß die Erfordernisse der Vorschrift erfüllt sind. Für das Urteil ist die Vorentscheidung Bedingung. Das Reichsgericht erklärt allerdings in einer Entscheidung des ersten Strafsenats,[2]) daß diese Urteilsvoraussetzung ebenso zu behandeln sei, wie jede andere Prozeßvoraussetzung, es meint damit jedoch wohl nicht, daß davon die Zulässigkeit des ganzen Verfahrens abhängen soll. Wie jede andere Prozeßvoraussetzung wirkt sich § 433 AO. nur dann aus, wenn er verletzt wird. Eine Verletzung der Bestimmung kann aber nicht schon dadurch erfolgen, daß das Verfahren eingeleitet wird, sondern nur dadurch, daß ihr zuwider ein Urteil ergeht. Die Bindung der Gerichte in § 433 geht also nicht so weit wie in den §§ 164 und 191 StGB., wo mit dem ganzen Verfahren anzuhalten ist. Hier kann das Verfahren, die Beweiserhebung usw. stattfinden, es muß dies sogar geschehen, da der Richter nur durch die eigene Beweiserhebung zu einer abweichenden Ansicht kommen kann, was ja für den Anruf des Reichsfinanzhofs nach § 433 Vorbedingung ist.

Ein Charakteristikum der durch § 433 gegebenen Urteilsvoraussetzung ist, daß ihre Verletzung noch nachträglich geheilt werden kann.[3]) Das liegt daran, daß die Beachtung der Bestimmung nicht Vorbedingung für das ganze Verfahren ist, wie eine Prozeßvoraussetzung, sondern nur für den Bestand des Urteils. Wenn das Gericht also, ohne § 433 zu beachten, eine Steuer selbständig berechnet hat, die Finanzbehörde aber nach Erlaß des richterlichen Urteils diese Berechnung durch einen rechtskräftigen Steuerbescheid bestätigt, so sind die Bedingungen für § 433 noch nachträglich erfüllt. Ein unter Verletzung von § 433 ergangenes Urteil braucht darum nicht aufgehoben zu werden, wenn bis zum Erlaß des Urteils in der Revisionsinstanz eine rechtskräftige Steuerentscheidung vorliegt, welche mit der Berechnung des Vorderrichters übereinstimmt. Diese Möglichkeit, die Nichtbeachtung der Vorschrift nachträglich zu heilen, entspricht genau ihrem Zweck: Wird — wenn auch nachträglich — ein mit den Berechnungen des Richters sich deckender Steuerbescheid rechtskräftig, ist das Vorkommen von Widersprüchen nicht möglich. Man kann Bedenken haben, ob diese Möglichkeit nachträglicher Heilung ganz ohne Gefahr ist, weil es für die Finanzbehörde in solchen Fällen sehr nahe liegt, sich aus Zweckmäßigkeitsgründen der Ansicht des Gerichts „anzuschließen", auch wenn sie zu einem für den An-

---

[1]) Becker a. a. O. Anm. 9 zu § 433.
Cattien a. a. O. Anm. XIII zu § 433.
Pünder bei Mrozek, Anm. 9 zu § 433.
[2]) RGStr. 61, 118. I. StrS. vom 4. 1. 27. Siehe vorige Seite!
[3]) Vgl. Becker a. a. O. Anm. 9 zu § 433.
Cattien a. a. O. Anm. XIII zu § 433.
RGStr. 57, 100. I. StrS. vom 5. 12. 22.
RG. IV. StrS. vom 11. 4. 24. StuW. 1925, 273.

geklagten günstigeren Resultat kommen könnte. Diese Gefahr scheint aber nicht sehr erheblich zu sein, da hier die zuerst sprechende Behörde das Gericht ist, das schon an und für sich den notwendigen Rechtsschutz bieten soll und auch bietet.

4. Aus der Natur der Urteilsvoraussetzung folgt, daß die Verletzung des § 433 — nunmehr wie jeder anderen Prozeßvoraussetzung — in der zur Verfügung stehenden Erkenntnisquellen untersucht werden muß.[2]) Daß die Verletzung gerügt wird, ist nicht notwendig. Auch wenn bei mehreren Tätern nur einer Revision eingelegt hat, muß das Urteil gegen die anderen ebenfalls aufgehoben werden, wenn § 433 AO. nicht beachtet worden ist.[3]) Hier ergibt sich ein Widerspruch in der Rechtsprechung des Bayerischen Obersten Landesgerichts. Obwohl dieses in der Entscheidung vom 24. 7. 22[4]) die Pflicht, von Amts wegen einzuschreiten, festgestellt hat, erklärt es kurz darauf,[5]) daß der Angeklagte mangels Beschwernis nicht rügeberechtigt sei, wenn das Gericht unter Verletzung von § 433 von der Feststellung der Finanzbehörde nach unten abgewichen sei. Wenn bei einer Verletzung des § 433 von Amts wegen eingeschritten werden muß, ist es gleichgültig, ob der Angeklagte die Verletzung rügt oder irgendeine andere Person, und die Rügeberechtigung ist nicht erst von der Beschwernis abhängig.

Feststellung des Mangels führt bei § 433 nicht zur Einstellung des ganzen Verfahrens, wie bei manchen Prozeßvoraussetzungen, aber auch nicht nur zur Nachholung der versäumten Aussetzung in der Revisionsinstanz.[6]) Der Grund dafür ist der, daß das Revisionsgericht an die sachlichen Feststellungen des Berufungsgerichts gebunden ist. Es kann also nicht etwa seinem Urteil einen anderen Tatbestand zu Grunde legen, wie ihn bei einer in der Revisionsinstanz nachgeholten Aussetzung die Steuerbehörde vielleicht liefern würde. Ueber diesen neuen Tatbestand muß sich vielmehr erst das Berufungsgericht schlüssig werden. Etwas anderes ist die Einholung der Entscheidung des Reichsfinanzhofs. Wenn das Berufungsgericht, ohne § 433 zu beachten von einer Entscheidung der Steuerbehörde abgewichen ist, kann die Entscheidung des Reichsfinanzhofs auch in der Revision eingeholt werden, weil hier der objektive Tatbestand dann für alle Gerichte absolut bindend ist.

5. Eine letzte Frage, die mit der Rechtsnatur des § 433 verknüpft ist, ist sein Verhältnis zu den §§ 331 und 358 Abs. 2 StPO. Wenn das Gericht an einen noch in der Berufungsinstanz ergehenden neuen Steuerfest-

---

[1]) Vgl. Bühler-Lehrbuch S. 532.
Doerr a. a. O. S. 288.
Römer a. a. O. S. 111.

[2]) RGStr. 61, 118. I. StrS. vom 4. 1. 27.
RG. I. StrS. vom 14. 4. 27. StA. 1927, 323.
BayOLG. vom 24. 7. 22. JW. 1923, 20.
OLG. Königsberg vom 6. 10. 27. StA. 1928, 358.

[3]) Vgl. RG. V. StrS. vom 13. 4. 23. Recht 1923, Nr. 1092.
Cattien a. a. O. Anm. XIV zu § 433.

[4]) BayOLG. vom 5. 10. 22. BayRpfl. 1922, 288.

[5]) Siehe Fußnote 2!

[6]) Vgl. RGStr. 57, 107. I. StrS. vom 6. 10. 22.
Doerr a. a. O. S. 288.

setzungsbescheid gebunden ist, der höher ist als derjenige, welcher vorher dem Urteil zu Grunde gelegt wurde, tritt diese Frage zu Tage. Die Bindung in diesem Fall würde eine reformatio in peius bedeuten. § 433 will aber nicht das Verbot der Verböserung aufheben. Wird also der im Strafverfahren berücksichtigte Steuerbescheid von der Steuerbehörde rechtskräftig erhöht, so kann hierauf nach § 331 StPO. im Berufungsverfahren und nach § 358 Abs. 2 StPO. im Revisionsverfahren nicht zu Ungunsten des Angeklagten Rücksicht genommen werden,[1]) wenn das Rechtsmittel nur von ihm oder zu seinen Gunsten von einer anderen Partei eingelegt worden ist. Die Steuernachforderung ist in diesem Fall ohne Wirkung auf die Strafzumessung.

Hierdurch bleibt nicht etwa die alte Steuerfestsetzung zu Grunde gelegt und tritt damit in Widerspruch zu der neuen Feststellung der Finanzbehörde. Wenn es so wäre, würde der Zweck des § 433 nicht erfüllt. Grundlage des Urteils wird aber der neue Steuerbescheid, denn das Verbot der Verböserung bezieht sich nur auf das Strafmaß.

§ 4. Die Zweckmäßigkeit des § 433 AO. im heutigen Steuerstrafverfahren.

Die Regelung, die § 433 AO. für das heutige Steuerstrafverfahren getroffen hat, verursachte einen Fragenkomplex, dessen Klärung heute nach bald zehn Jahren immer noch nicht erfolgt ist. Wie die Dinge jetzt liegen, können die beiden höchsten Gerichte, die von einander vollkommen unabhängig sind, in die Lage kommen, über dieselbe § 433 betreffende Frage zu entscheiden: Das Reichsgericht fällt sein Urteil, wenn in der Revision die Nichtbeachtung jener Vorschrift zu rügen ist, und der Reichsfinanzhof entscheidet, wenn er sich daraufhin über die Zulässigkeit des Anrufs schlüssig wird. Dabei kann es vorkommen, daß der eine Gerichtshof die Anwendbarkeit des § 433 AO. bejaht, während der andere in demselben Fall seine Beachtung nicht für notwendig hält.

Dieser Zustand ist nicht angenehm. Die Widersprüche, die sich in der Rechtsprechung der beiden höchsten Gerichte über Fragen des § 433 ergeben haben, sind im Laufe der Zeit allerdings ausgeglichen worden und werden vielleicht ganz verschwinden. Ob der Grundgedanke richtig ist, den Tatbestand des Steuerdelikts in zwei Teile zu zerlegen und über jeden Teil dasjenige Gericht entscheiden zu lassen, das dafür die besondere Sachkunde besitzt, darüber kann man verschiedener Meinung sein. Gegenüber dem dafürsprechenden Argument der Entscheidung durch die sachkundigere Behörde dürfte heute der Einwand, daß die Verwaltungsbehörde nicht die Garantie richterlicher Unabhängigkeit bietet, wenigstens was den Reichsfinanzhof anlangt, zurücktreten. Eine ganz auseinanderklaffende Trennung bleibt ja auch bei § 433 nicht bestehen. Wenn auch der steuerrechtliche Teil der Beurteilung durch die Steuerbehörden vorbehalten bleibt, sind doch die Gerichte nicht der Beweisaufnahme über diese Dinge enthoben, wie es Doerr[2]) annehmen möchte, sie müssen vielmehr über diese Dinge

---

[1]) Vgl. Becker a. a. O. Anm. 14 zu § 433.
Cattien a. a. O. Anm. XII zu § 433.
Lelewer a. a. O. S. 23.
RGStr. 57, 129. V. StrS. vom 23. 3. 23.

[2]) Doerr a. a. O. S. 228.

noch einmal von sich aus Beweis erheben und die Richtigkeit der Feststellungen der Steuerbehörde nachprüfen, falls nicht gerade der Reichsfinanzhof selbst in der Sache entschieden hat. Doerr meint auch, daß es eine Entlastung der Strafgerichte sei, wenn die Verwaltungsbehörden sie nun nicht mehr „als Vorspann zur Lösung schwieriger Beweis- und Rechtsfragen" benutzen könnten.[1]) Als „Vorspann" können die Gerichte von den Steuerbehörden allerdings nicht mehr benutzt werden, da diese über den steuerrechtlichen Tatbestand vorerst einmal selbst entscheiden müssen, zu einer Entlastung der Gerichte wird dieser Umstand aber nur in ganz seltenen Fällen werden. § 433 bezweckt aber auch gar keine Entlastung der Gerichte, sondern will lediglich die Widersprüche vermeiden, die bei der Trennung des Tatbestands und Verteilung unter verschiedene Gerichte notwendigerweise entstehen müssen. Hierbei wird in den Fragen des Steuerrechts den Finanzbehörden wegen ihrer besonderen Sachkunde der Vorrang eingeräumt.

Dann kommt aber die Kehrseite dieser fragwürdigen Entlastung der Strafgerichte: Die Durchbrechung des Prinzips der Unmittelbarkeit im Strafprozeß und die Einschränkung der richterlichen Ueberzeugungsfreiheit. Etwas Angenehmes ist es sicher nicht für einen gewissenhaften Richter, einen Teil des Tatbestandes fertig geliefert zu bekommen, wenn ihn auch kein Vorwurf treffen kann, wenn der objektive Sachverhalt einmal verkannt wurde. Es ist mißlich, ein Strafurteil zu fällen, wenn man nicht in der Lage ist, alle in Frage kommenden Umstände selbst nachzuprüfen.

Dies gilt besonders da, wo § 433 wirklich eine Entlastung der Gerichte bedeutet, wo durch die Entscheidung des Reichsfinanzhofs der ganze äußere Tatbestand für den Richter absolut bindend festgestellt wird. Hier aber wird die Unannehmlichkeit zur Gefahr!

An die Entscheidung des Reichsfinanzhofs ist der Richter absolut gebunden, er braucht sie nicht nachzuprüfen, der darf es sogar nicht tun. Wenn er nun aber doch nachprüft und findet, daß der vom Reichsfinanzhof festgestellte Sachverhalt doch nicht zutreffend ist? Muß er dann gegen alle eigenen Ermittelungen und gegen seine eigene Ueberzeugung ein Strafurteil erlassen? Das Gesetz gibt hier keinen Ausweg. Der Fall wird bei der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs seltener als selten vorkommen, aber er ist vorgekommen, und dann gibt es eine Entscheidung wie die des Oberlandesgerichts Königsberg vom 7. 1. 1926,[2]) in der der Ausweg aus dieser Situation schließlich nur in einer recht gewaltsamen Art gefunden wird.

Der Zweckgedanke des § 433 AO. mag an sich richtig sein. Es mag zweckmäßig sein, daß über den steuerrechtlichen Tatbestand die hier sachkundigeren Steuerbehörden befinden, die Strafgerichte aber über die subjektive Seite. Ebenso richtig mag es sein, dem Reichsfinanzhof als oberster Instanz für steuerrechtliche Fragen eine authentische Entscheidungsmöglichkeit zu geben. Auch notwendig ist dann eine Regelung, wie sie von § 433 vorgenommen wird, wenn auseinandergehende Entscheidungen vermieden werden sollen. Das darf aber nicht zur Ungerechtigkeit werden! Und deshalb ist die Teilung des Tatbestands zwischen Steuerbehörde und Strafgericht in der Form, wie sie heute besteht, unhaltbar.

---

[1]) Doerr a. a. O. S. 228.
[2]) Siehe Seite 10!

Durch § 433 sind die Gerichte an die Entscheidungen des Reichsfinanzhofs im Rechtsmittelverfahren gebunden. Ob es sehr zweckmäßig ist, Entscheidungen im Steuerverfahren einfach auch für das Strafverfahren zu verwenden, erscheint recht zweifelhaft, wenn man bedenkt, daß die Finanzbehörden im Rechtsmittelverfahren mit ganz anderen Beweisregeln arbeiten als sie der Strafprozeß erfordert, und daß im Steuerprozeß letzten Endes doch der Grundsatz gilt: in dubio pro fisco. Und das nicht mit Unrecht! Etwas anderes mag es sein, wenn der Reichsfinanzhof nach § 433 im Verlauf des Strafverfahrens angerufen wird. Hier wird jener Grundsatz vielleicht dem des Strafrechts, in dubio pro reo, Platz machen, weil es sich bei dieser Entscheidung zwar auch um die Beurteilung einer Steuerfrage, aber doch um einen Teil des Strafverfahrens handelt. Eine positive Bestimmung hierüber gibt es aber auch nicht. Allerdings erfolgt der Anruf des Reichsfinanzhofs stets mit einer spezialisierten Begründung des Richters, so daß die heiklen Punkte schon von vornherein hervorgehoben sind und der Reichsfinanzhof im Zweifel wohl der wohlerwogenen und begründeten Ansicht des Strafrichters folgen wird. Gleichwohl wäre es notwendig, den sonst dem Angeklagten überall zustehenden Schutz des Freispruchs im Zweifelsfall auch im Steuerstrafprozeß für den Beschluß des Reichsfinanzhofs nach § 433 AO. gesetzlich zu verankern. Eine neue Tatsachenwürdigung durch den Reichsfinanzhof ist hier möglich, weil § 433 AO. hier ausdrücklich das Beschlußverfahren vorschreibt.

Nun soll aber einmal eine Entscheidung des Reichsfinanzhofs im Rechtsmittelverfahren angenommen werden, an die die Gerichte ebenfalls absolut gebunden sind. Dieser Entscheidung hat der Reichsfinanzhof diejenigen Tatbestände zu Grunde gelegt, die er vom Finanzamt oder Landesfinanzamt erhalten hat. Wenn sich kein beachtlicher Grund findet, der nach § 267 AO. genügt, bleibt es dabei, auch wenn neue Tatsachen für eine andere Beurteilung sprechen. Die sich dabei ergebenden Möglichkeiten werden in eindrucksvoller Weise von Arlt[1]) geschildert. Es können Meineidsbestrafungen von Zeugen erfolgen, neue Urkunden aufgefunden sein usw. Meistens wird dann ein Aufhebungsgrund nach § 267 AO. gegeben sein, braucht es aber nicht. Ist es nicht der Fall, so ist der Reichsfinanzhof an die Tatsachenfeststellung der Vorinstanz gebunden, und ein Nichtigkeits- oder Wiederaufnahmeverfahren kennt die Abgabenordnung nicht. Durch § 433 wird nun das Gericht verpflichtet, den äußeren Tatbestand seinem Urteil auch dann zu Grunde zu legen, wenn der wirkliche Sachverhalt offenbar ein ganz anderer ist. Die Möglichkeit, Ungerechtigkeiten zu vermeiden, liegt nur noch bei der Beurteilung der subjektiven Seite. Wie soll aber der Richter die Frage des Vorsatzes prüfen, wenn der vom Reichsfinanzhof zu Grunde gelegte Tatbestand ein ganz anderer war? Man kann hier nicht etwa einwenden, daß der Strafrichter ja gar nicht den äußeren Tatbestand prüfen darf und deshalb auch zu keinem anderen Ergebnis kommen kann. Das ist gerade die Härte, die § 433 in sich trägt. Wenn er den vom Reichsfinanzhof gegebenen Tatbestand nicht nachprüft, kann der Richter zwar zu keinem anderen Resultat gelangen, damit ist aber noch nicht gesagt, wie er den subjektiven Sachverhalt richtig beurteilen soll, wenn der objektive ein ganz anderer ist wie der, an den ihn § 433 AO. bindet.

---

[1]) Arlt, Z. Anw. d. § 433 AO., S. 479 ff.

Der § 433 AO. in der heutigen Fassung muß darum zur Ungerechtigkeit führen. Bei den Arbeiten zum Gesetzentwurf hat an diese Möglichkeit wohl niemand gedacht, und erst durch ein Urteil, wie das des Oberlandesgerichts Königsberg wird diese Möglichkeit vor aller Augen geführt, wo der Richter einen Ausweg aus der Klemme suchen muß, der in Gesetzesanwendung und -auslegung unbefriedigend ist. Diesem Uebel würde man ganz leicht abhelfen können, ohne den Zweck der Vorschrift, Einheit in der Rechtsprechung zu bewirken, im geringsten zu gefährden. Die Feststellungen des Reichsfinanzhofs im Rechtsmittelverfahren sollten für die Gerichte nicht ohne weiteres bindend sein, vielmehr müßte diesen gegenüber ebenso wie bei den Entscheidungen der unteren Steuerstellen eine Nachprüfungsmöglichkeit der Gerichte mit erneutem Anruf des Reichsfinanzhofs im Beschlußverfahren gegeben sein. Die dabei verursachte Mehrbelastung des Reichsfinanzhofs muß im Interesse des Zwecks mit in Kauf genommen werden, sie würde auch nicht von allzu großer Bedeutung sein.

Im allgemeinen wird die Regelung, die § 433 AO. trifft, bei aller Anerkennung des Zweckgedankens sowohl von den Gerichten als auch vom Reichsfinanzhof als mißlich empfunden. So zeigt die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs sichtlich die Tendenz, der Vorschrift kein weiteres Anwendungsgebiet zu geben, als unbedingt erforderlich ist.[1]) Dabei entsteht die Frage, ob eine andere Regelung des Steuerstrafverfahrens einen besseren Zustand herbeiführen würde.

Zu der jetzigen Regelung, die ordentlichen Gerichte als Schlußinstanzen mit der Steuerstrafrechtspflege zu betrauen, gelangte man, indem man die uralte Streitfrage, ob Steuerzuwiderhandlungen ihrem Wesen nach Verwaltungs- oder Justizdelikte seien, wenigstens bezüglich des Verfahrens nach der letzteren Richtung hin entschied. Auf die Streitfrage selbst näher einzugehen, ist hier nicht der Ort, es ergeben sich aber schwerwiegende Folgerungen für das Verfahren, je nachdem, ob man sie nach der einen oder nach der anderen Seite hin beantwortet.

Praktisch zeigt sich der Unterschied in der Behandlung der Schuldfrage. Das Justizstrafrecht geht regelmäßig von dem Prinzip der Schuldhaftung aus und verlangt, daß dem Beschuldigten die Tat und seine Schuld nachgewiesen wird. Das Verwaltungsstrafrecht dagegen kann den Eintritt der Strafe einfach an die Erfüllung des objektiven Tatbestands knüpfen[2]) und überläßt es dem Betroffenen, gegebenen Falles seine Unschuld darzutun. Hierdurch kann das Verwaltungsstrafrecht wirksamer sein als das Justizstrafrecht. Es kann wirksamer sein, ist es aber nicht immer. Schon deshalb nicht, weil man eine Strafe, die einfach an das Vorliegen eines äußeren Tatbestands geknüpft ist, nicht als entehrend ansehen kann, und die Tatsache der Ehrenrührigkeit ist doch in den meisten Fällen ein mindestens ebenso großes Moment der Abschreckung wie die Empfindlichkeit der Buße.

Die alten Steuergesetze enthalten im materiellen Strafrecht kein einheitliches Prinzip, im Verfahren wenden sie sich aber der Auffassung vom Justizdelikt zu, indem sie die endgültige Urteilsfindung den ordentlichen

[1]) Vgl. Bühler, Bem. z. RFH. v. 18. 2. 25, S. 1057.
[2]) Vgl. Preuß. Stempelsteuergesetz von 1822.
Preuß. Stempelsteuer VO. von 1867.

Gerichten übertragen. Dadurch aber, daß sie sich unter dem Einfluß der Lehre Goldschmidts[1]) in der materiellen Auffassung des Steuerdelikts der vom Verwaltungsdelikt näherten,[2]) nahmen sie ihm den Charakter der Ehrenrührigkeit und entzogen hierdurch und durch allzu milde Strafandrohungen den Gerichten den Boden für ein wirksames Einschreiten. So mußte es kommen, daß man der Steuerstrafgerichtsbarkeit mit einiger Berechtigung den Vorwurf des Versagens machen konnte.[3]) Das Finanzdelikt wurde zum „Vergehen des anständigen Mannes". Die Schuld daran lag aber nicht in der Nichteignung der ordentlichen Gerichte für Delikte dieser Art, wie die Anhänger der Verwaltungsstrafgerichtsbarkeit annehmen möchten, sondern an dem ganzen damaligen Rechtszustand.

Die alte Regelung war nicht gut, einmal wenn man die milde Behandlung des Steuerdelikts vom Standpunkt des Geld heischenden Staats betrachtet, dann aber auch wegen der unangenehmen Möglichkeit auseinandergehender Entscheidungen in ein und derselben Sache erst im Steuer- und dann im Strafverfahren. Den ersten Fehler macht die Reichsabgabenordnung nicht wieder. Wenn sie auch keine umwälzende Reform des Steuerstrafrechts bringt, gibt sie doch durch genügend empfindliche Strafandrohungen den Gerichten die Möglichkeit, so energisch gegen die Auffassung vom „Delikt des anständigen Mannes" einzuschreiten, wie es bei der mißlichen Finanzlage des Reiches notwendig ist. Dabei kennzeichnet das Gesetz die Steuerdelikte sowohl in der Handhabung des Steuerstrafverfahrens als grundsätzlich auch materiell deutlich als Kriminaldelikt, und wechselt somit seine Grundeinstellung.[4]) Jetzt hat sich auch das mit dem Wesen des Justizdeliktes verbundene Verschuldensprinzip nicht mehr hinderlich gezeigt. Der Vorwurf des Versagens, den man der Steuerstrafgerichtsbarkeit vor 1918 machte, kann heute nicht mehr aufrecht erhalten werden. Diese Tatsache beweist am besten, daß es auch früher nicht an den Gerichten lag. Während früher die Anhänger der Verwaltungsstrafgerichtsbarkeit — außer aus dogmatischen Gründen — die Steuerstrafrechtspflege zwecks besserer Wirksamkeit den Verwaltungsstrafgerichten übertragen wollten,[5]) fällt dieser Gesichtspunkt heute fort. Jetzt ist die Frage nur noch vom verfahrenstechnischen Standpunkt aus zu erwägen.

Auch hier versucht die Abgabenordnung den zweiten Fehler des alten Zustands, die Möglichkeit auseinandergehender Entscheidungen über denselben Fall, durch § 433 zu vermeiden. Trotzdem ist die heutige Regelung nicht ideal. Abgesehen von der vorher besprochenen Einschränkung der richterlichen Ueberzeugungsfreiheit und der Gefahr, die § 433 in sich birgt,[6]) ist es schon an sich kein befriedigender Zustand, wenn durch das Bestehen zweier gleichgeordneter und von einander unabhängiger höchster Gerichte die Gelegenheit vorhanden ist, entgegengesetzte Ansichten aufzustellen, zwar jetzt weniger über einen konkreten Tatbestand, aber doch über

---

[1]) Vgl. Goldschmidt, Verwaltungsstrafrecht.
[2]) Vgl. Römer a. a. O. S. 1.
[3]) Vgl. Meisel a. a. O. S. 24 ff.
[4]) Vgl. Becker a. a. O. Vorbem. 1 zu § 355.
Ball a. a. O. S. 1745.
Trapp a. a. O. S. 863 u. 1031.
[5]) Vgl. Meisel a. a. O. S. 28.
[6]) Siehe Seite 20 ff.

grundsätzliche Rechtsfragen. Es ist das keine befriedigende Regelung, aber welcher Behörde sollte die Steuerstrafgerichtsbarkeit übertragen werden, um das zu vermeiden?

Daß die Finanzämter nicht in Frage kommen, ist allgemeine Ansicht, denn sie sind keine unabhängigen Gerichte. Aus diesem Grunde ist auch das Verwaltungsstrafverfahren, mit dem heute die Verfolgung des Steuerdelikts beginnt, nicht endgültig. Wenn man nicht die ordentlichen Gerichte in ihrer Stellung belassen will, käme nur die Schaffung besonderer Finanzstrafgerichte in Frage. Dies war auch der Wunsch Beckers[1]) bei Abfassung der Abgabenordnung, damals kam aber eine solche Umwälzung der bestehenden Regelung einfach mangels Zeit nicht in Frage. Auch Hensel[2]) wünscht besondere Finanzstrafgerichte, und Hänselmann[3]) erinnert schon 1926 daran, daß es nunmehr an der Zeit sei, die damalige Absicht zu verwirklichen, weil jetzt die Gründe für die Vorläufigkeit der von der Abgabenordnung getroffenen Regelung fortgefallen wären. Zur Neuorganisation der Steuerstrafgerichtsbarkeit schlägt Hänselmann vor, die jetzt noch mit den Landesfinanzämtern verbundenen Finanzgerichte vollkommen zu verselbständigen, Strafkammern einzurichten und diese mit Laien zu besetzen. Die Richter der Finanzgerichte müßten völlige richterliche Unabhängigkeit nach Art. 104 der Reichsverfassung erhalten. Ebenso müßten Strafsenate beim Reichsfinanzhof gebildet werden. Hänselmann führt aus, daß sich bald Spezialisten als Verteidiger herausbilden würden, was den Angeklagten zu Gute käme, und die etwa durch die schlechtere Erreichbarkeit der Finanzgerichte entstehenden Mehrkosten könnten durch billigere Gerichtskosten ausgeglichen werden.

Ob diese kostspielige Neuorganisation von Nutzen sein würde, ist mehr als zweifelhaft. Es würden dann wieder zwei von einander unabhängige Gerichte nebeneinander über gleiche Rechtsfragen zu entscheiden haben, nämlich über Fragen des allgemeinen Strafrechts und der Prozeßordnung. Es würden also wieder widersprechende Entscheidungen möglich, und eine ähnliche Vorkehrung wäre notwendig, wie sie jetzt § 433 AO. bringt. Dem will Hänselmann dadurch begegnen, daß der Reichsfinanzhof in solchen Fällen an die Plenarentscheidungen des Reichsgerichts gebunden sein soll. Dabei wird aber übersehen, daß auch das Plenum des Reichsgerichts kein Gesetzgeber ist, der allgemeine Rechtsregeln aufstellt, sondern trotz aller Bindung der nachfolgenden Senate nur konkrete Fälle entscheidet. Es gibt aber doch kaum einen Fall, der genau so gelagert ist wie ein anderer, und eine Plenarentscheidung in jedem Einzelfall, wo dem Reichsfinanzhof eine Abweichung notwendig zu sein scheint, kann nicht in Frage kommen.

Also wiederum soll ein Gericht in gewisser Beziehung an die Entscheidungen eines andern gebunden sein, und das ist es gerade, was bei der heutigen Regelung als mißlich empfunden wird. So schön die vorgeschlagene Neuordnung auch aussehen mag, in die Wirklichkeit könnte sie erst dann umgesetzt werden, wenn ein vollkommen selbständiges Finanzstrafrecht mit eigenem allgemeinen Teil und eigener Prozeßordnung geschaffen worden

[1]) Becker a. a. O. Vorbem. 1 zum 3. Teil.
[2]) Hensel, Steuerrecht, S. 188.
[3]) Hänselmann a. a. O. 137.

ist, so daß die Finanzstrafgerichte überhaupt nicht mehr mit den Fragen des allgemeinen Strafrechts in Berührung kommen. Wie es dann aber in dem Fall werden soll, wenn jemand ein Steuerdelikt in Tateinheit mit einem Delikt des gemeinen Strafrechts begeht, darüber geben auch die Verfechter der Finanzstrafgerichtsbarkeit keine Auskunft.

Außerdem müßte stets eine Bindung der Finanzstrafgerichte an die Feststellung der Besteuerungsbehörden gegeben sein, genau wie jetzt die Bindung der ordentlichen Gerichte. Warum die Steuerstrafgerichte niemals anderer Meinung sein sollen wie die Steuerfestsetzungsinstanzen, ist nämlich nicht einzusehen. Daß sie speziell Steuerstrafgerichte sind, ist noch kein Grund dafür. Wenn dann der Reichsfinanzhof auch einzige Spitze sowohl des Straf- als auch des Besteuerungsverfahrens ist, bliebe doch in irgendeiner Weise eine Bindung der Finanzstrafgerichte an die Feststellungen im Besteuerungsverfahren notwendig, und damit würde derselbe Punkt wieder auftauchen, der Anlaß zu Anständen bei § 433 AO. gibt.

Eine Trennung der Funktion der Steuergerichte und der Steuerstrafgerichte muß aber unbedingt da sein. Schon heute, wo das Steuerstrafverfahren nur im ersten Stadium Verwaltungsstrafverfahren ist, ist es schwer, im Hinblick auf die Verschiedenheit der zur Verfügung stehenden Mittel und Beweisgrundsätze eine präzise Trennung zwischen Besteuerungs- und Strafverfahren einzuhalten. Es ist ein hohes Verantwortungsgefühl der damit betrauten Beamten notwendig, um einwandfreie Arbeit zu leisten.[1]) Wenn nun das ganze Strafverfahren den Finanzbehörden übertragen würde, würde sich diese Schwierigkeit unabsehbar vergrößern. Es kann sich der Mensch n u r als Strafrichter oder n u r als Finanzbeamter fühlen, von diesem verschiedenen Standpunkt aus muß es aber schließlich zwischen den Finanzstrafgerichten und den Steuerstellen zu Meinungsverschiedenheiten kommen, genau ebenso wie jetzt zwischen Steuerbehörde und ordentlichen Gerichten.

Demnach erscheint es als beste Regelung, an dem jetzigen Zustand festzuhalten. Hierfür tritt auch Trapp[2]) ein. Der Steuerstrafprozeß hat schon von jeher dadurch eine begünstigte Stellung eingenommen, daß er sich in verwaltungsmäßigen Formen abspielen konnte.[3]) Dazu gab § 419 StPO. die Möglichkeit. Die Reichsabgabenordnung hat die Befugnisse der Finanzbehörde im Steuerstrafprozeß noch weiter ausgestaltet. Eine noch weiter reichende Verbesserung würde erzielt werden, wenn man nach dem Vorschlag des Deutschen Anwaltvereins[4]) Sonderkammern für Steuerstrafsachen einrichten würde, nötigen Falles unter Zusammenlegung mehrerer Gerichtsbezirke. Verschiedentlich ist das schon geschehen, allerdings nur an ganz großen Gerichten und nicht unter Zusammenlegung mehrerer Bezirke.

Sonst wäre es noch notwendig, den Zweck, den § 433 verfolgt, bis zum Ende durchzuführen. Bei seiner heutigen Fassung werden zwar auseinandergehende Entscheidungen vermieden, wenn die Strafe von der

---

[1]) Vgl. Pünder bei Mrozek, Anm. zu § 403.
Sympher a. a. O. S. 36.
[2]) Trapp a. a. O. S. 863.
[3]) Vgl. Waldecker a. a. O. S. 58.
[4]) DAV. a. a. O. S. 2276.

steuerrechtlichen Frage abhängt,[1]) aber nicht, wenn umgekehrt der Steueranspruch nur besteht, wenn ein Delikt vorliegt. Eine dem § 433 entsprechende Regelung, die in solchen Fällen die Steuerbehörde an das Urteil der Gerichte bindet, müßte darum getroffen werden. Vor allem aber ist die Beseitigung der Härte nötig, die sich aus der heutigen Fassung des § 433 AO. für den Angeklagten ergibt, da der Richter einen Tatbestand seinem Urteil zu Grunde legen muß, den er gar nicht prüfen darf. Die Härte zu beseitigen wäre ein Leichtes dadurch, daß nur solche Entscheidungen des Reichsfinanzhofes mit absolut bindender Kraft ausgestattet werden, die im Beschlußverfahren auf Anruf nach § 433 AO. erlassen sind, und in denen nach dem Grundsatz des Strafprozesses, in dubio pro reo entschieden ist. Wenn das Ziel, auseinandergehende Entscheidungen zu vermeiden mit einer Ungerechtigkeit erkauft werden sollte, so ist es besser, auf Erreichung dieses Zieles zu verzichten und die Gesamtentscheidung bei Steuerdelikten den ordentlichen Gerichten zu übertragen, wie es vor Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung der Fall war.

Diese Verbesserungen ließen sich durch ganz geringfügige Aenderungen der bestehenden Vorschriften erreichen. Trotzdem ist zu überlegen, ob nicht eine ganz radikale Umgestaltung, nämlich die Umkehrung des bisherigen Verhältnisses noch mehr am Platze wäre. Es ist doch eine gar zu weit gehende Durchbrechung des Prinzips von dem Vorrang der ordentlichen Gerichtsbarkeit, wenn durch § 433 AO. einem Verwaltungsgericht ein solcher Einfluß auf den Steuerstrafprozeß gegeben wird. Wenn die Gerichte die ihnen früher übertragene durchgehende Zuständigkeit erhielten, würde die damals fehlende Vorkehrung gegen auseinandergehende Entscheidungen notwendig sein, wie sie heute § 433 AO. bringt. Aber ließe sich das nicht auch auf dem umgekehrten Weg erreichen, indem das Reichsgericht das letzte Wort zu sprechen hätte und nach dessen Spruch die vorhergehende Entscheidung im Steuerverfahren abgeändert werden müßte? Die Finanzbehörde könnte stets die Revision eines Instanzurteils bewirken, da sie nach § 432 AO. als Nebenkläger zugelassen ist.

Wenn also der § 433 AO. in seiner heutigen Fassung wegen der darin enthaltenen Gefahr der Ungerechtigkeit vollkommen unzulänglich erscheint, so wäre bei einer Aenderung auch die Frage mitzuerwägen, ob nicht die Rückkehr zum alten Prinzip die beste Lösung ist. Auch nach außen hin würde es als Zeichen größtmöglichen Rechtsschutzes nur von Nutzen sein, wenn im Steuerstrafprozeß das ordentliche Strafgericht die alleinige letzte Entscheidung hätte, ohne Dazwischentreten einer nach ganz anderen Grundsätzen arbeitenden Verwaltungsbehörde.

---

[1]) Nähere Ausführungen hierzu siehe Seite 39 u. 42 ff.

II. Teil
Die einzelnen Fragen des § 433 Reichsabgabenordnung.

§ 1. Geltungsbereich.

1. Der Geltungsbereich des § 433 AO. erstreckt sich im allgemeinen ebenso weit wie der der übrigen Abgabenordnung.

Erstes Erfordernis für deren Geltung ist nach § 1 Abs. 2, daß es sich um Steuern im Sinne der Abgabenordnung handelt. Für diese gibt § 1 Abs. 1 die Legaldefinition. Danach sind von den Steuern die Gebühren und Beiträge zu trennen; für diese beiden Arten von Abgaben ist die Abgabenordnung nicht maßgebend. Damit kommt auch § 433 dafür nicht in Betracht. Auf die nicht immer ganz leicht durchführbare Unterscheidung zwischen Gebühren und Beiträgen einerseits und Steuern andererseits näher einzugehen, ist hier nicht der Ort. Notwendig ist es jedoch, die Stellung des § 433 AO. zu den Monopoleinnahmen zu erörtern, weil sich hier eine Vorschrift findet, welche gerade im Hinblick auf § 433 zu Schwierigkeiten führt.

a) Daß die Monopoleinnahmen keine Steuern sind, ist allgemeine Ansicht in Rechtsprechung und Schrifttum.[1]) Sie sind vielmehr Entgelt für besondere Leistungen des Staats, obwohl sie Zuschläge enthalten, die den Steuern verwandt sind, so daß Bühler[2]) sie mit Recht als „Steuerersatz" bezeichnen kann. Wie die Monopoleinnahmen selbst ist auch der Branntweinaufschlag keine Steuer, sondern ein Entgelt für die Freistellung vom staatlichen Monopolzwang. Dies drückt § 78 des Branntweinmonopolgesetzes vom 8. 4. 22 aus: „Für den von der Ablieferung befreiten Branntwein ist der Brannweinaufschlag zu entrichten." Die Eigenschaft der Monopoleinnahmen, keine Steuern zu sein, gilt sowohl für die Einnahmen aus dem eben genannten neuen, als auch aus dem alten Branntweinmonopolgesetz vom 26. 7. 1918. Im Gegensatz zu dieser Ansicht werden die Einnahmen aus dem alten Branntweinmonopol von 1918 in einer Entscheidung des Kammergerichts als Steuern angesprochen.[3]) Für diese Auffassung fehlt aber an der genannten Stelle jede Begründung, so daß sie nur erwähnt, aber nicht widerlegt zu werden braucht.

Auch in das System der Abgabenordnung wurden die Monopoleinnahmen nicht aufgenommen; diese Regelung hatte ihren guten Grund.[4]) Wenn die Monopoleinnahmen auch Verwandtschaft mit Steuern haben, so ergeben sich bei ihnen doch Fragen, die nicht in das Rechtsmittelverfahren

---

[1]) Vgl. RFH. 4, 217. IV. S. vom 8. 1. 21.
RFH. 6, 316. IV. S. vom 8. 6. 21.
RGStr. 55, 156 f. II. StrS. vom 7. 12. 20.
RGStr. 57, 4. III. StrS. vom 6. 11. 22.
RGStr. 57, 364. FerSen. vom 14. 9. 23.
RGStr. 58, 383. III. StrS. vom 20. 11. 24.
Becher a. a. O. Anm. 1 zu § 1; Cattien a. a. O. S. 6.
Lelewer a. a. O. S. 25 u. 50; Kloß a. a. O. S. 15.
Mrozek a. a. O. Anm. 3 zu § 1.

[2]) Bühler, Lehrbuch S. 76.

[3]) KG. vom 4. 4. 22. ZStrFr. II. 1922, 135.

[4]) Vgl. Becker a. a. O. Bem. 6 a 1 zu § 1.

der Abgabenordnung hineinpassen. Es sei hierbei an die Lieferung mangelhafter Monopolware gedacht und an ähnliche Möglichkeiten. Es war also notwendig, diese Materie in der Abgabenordnung auszulassen und in einem besonderen Gesetz zu regeln. Das neue Monopolgesetz von 1922 wurde jedoch so ausgestaltet, daß es sich der Abgabenordnung so weit wie möglich anpaßte. Dies wurde in der Hauptsache dadurch erreicht, daß man einzelne Teile der Abgabenordnung für sinngemäß anwendbar erklärte. Eine dieser Bestimmungen schafft nun die Schwierigkeit bei § 433 AO. Es ist § 148 BranntwMonG., der bestimmt, daß der zweite Abschnitt des dritten Teils der Abgabenordnung auf die Monopoleinnahmen sinngemäße Anwendung finden soll.

Es handelt sich um den Abschnitt über das Strafverfahren. Auf das neue Monopolgesetz soll also im Gegensatz zum alten, in welchem diese Bestimmung nicht enthalten ist, das Strafverfahren der Abgabenordnung sinngemäß angewendet werden. Zu den Vorschriften über das Strafverfahren gehört auch § 433, der hiernach auch auf die Hinterziehung von Monopoleinnahmen anwendbar zu sein scheint. In diesem Sinne entschied das Reichsgericht.[1]) Es verneinte bei den Monopoleinnahmen zwar nach wie vor die Steuereigenschaft, nahm aber die Anwendbarkeit von § 433 AO. wegen § 148 des neuen Branntweinmonopolgesetzes an. Derselben Ansicht sind Lelewer[2]) und David,[3]) abweichende Ansichten im Schrifttum lassen sich nicht feststellen.

In einer neueren Entscheidung hat sich jedoch der Reichsfinanzhof unnter Aufgabe seines bisherigen Standpunktes gegen diese Auffassung ausgesprochen:[4])

Bei der Frage ist davon auszugehen, daß § 148 BranntwMonG. die entsprechende Anwendung der Verfahrensvorschriften der Abgabenordnung befiehlt. Wegen dieser allgemeinen Anordnung muß erst jede einzelne Bestimmung der Abgabenordnung daraufhin geprüft werden, ob sie überhaupt sinngemäßer Anwendung fähig ist. Das ist aber seinem Zweck entsprechend bei § 433 nicht der Fall. Zweck dieser Vorschrift ist allein, einander widersprechende Entscheidungen zu vermeiden zwischen den Strafgerichten und den Rechtsmittelbehörden der Abgabenordnung. Wenn man § 433 also schon auf solche Abgaben anwenden will, die keine Steuern im Sinne der Abgabenordnung sind, so müssen wenigstens wesensgleiche Verfahrensarten für die Feststellung der Abgabe und deren Anfechtung im Rechtsmittelverfahren bestehen. Das ist aber bei den Monopolabgaben nicht der Fall. Gegen die Feststellung des Branntweinaufschlages gibt es keine Rechtsmittel bei den Spruchbehörden der Finanzverwaltung, sondern nur die Verwaltungsbeschwerde gemäß § 17 ff. BranntwMonG. Auch im Fall der Hinterziehung gibt es kein Rechtsmittelverfahren vor den Spruchbehörden, geschweige denn vor dem Reichsfinanzhof.

§ 433 AO. hat aber zur Voraussetzung, daß ohne ihn ein Spruch- oder Anfechtungsverfahren möglich ist. Wenn man bei den Monopolabgaben diese Vorschrift anwenden wollte, so würde dem Reichsfinanzhof ein Ein-

---

[1]) RGStr. 57, 364. FerSen. vom 14. 9. 23.
RGStr. 58, 383. III. StrS. vom 20. 11. 24.
[2]) Lelewer a. a. O. S. 25.
[3]) David a. a. O. S. 79.
[4]) RFH. 15, 269. IV. S. vom 18. 2. 25.

fluß auf die Feststellung der Abgabe eingeräumt werden, der hier gerade ausgeschlossen sein soll. Bei den Monopolabgaben liegt also kein wesensgleiches Verfahren vor, und deshalb ist eine sinngemäße Anwendung von § 433 ausgeschlossen.

Dieser Entscheidung des Reichsfinanzhofs muß voll und ganz beigestimmt werden. Es ist Bühler[1]) darin beizupflichten, wenn er meint, daß die Auffassung des Reichsfinanzhofs überzeugend begründet und zutreffend ist. Die entsprechende Anwendung der Strafverfahrensvorschriften der Abgabenordnung muß in der Tat zur Ablehnung von § 433 führen.

Der Ansicht des Reichsfinanzhofs hat sich das Bayerische Oberste Landesgericht nicht angeschlossen.[2]) Allerdings läßt es sich nicht feststellen, ob bei dessen Entscheidung jener Beschluß des Reichsfinanzhofs schon vorgelegen hat. Bewußt gegen diesen Beschluß beharrt aber das Reichsgericht auf seinem alten Standpunkt, daß § 433 AO. wegen § 148 BranntwMonG. auch bei Monopolabgaben Anwendung finden müsse. Leider fehlt in seiner Entscheidung[3]) eine weitergehende Begründung. Die Streitfrage spielte in dem dort vorliegenden Fall keine Rolle, da eine Entscheidung der Finanzbehörde schon deshalb nicht abgewartet zu werden brauchte, weil die Behörde es ablehnte, eine zu treffen. Diese nach dem Standpunkt des Reichsfinanzhofs ganz folgerichtige Ablehnung wird vom Reichsgericht als offenbarer Rechtsirrtum charakterisiert. Mangels einer eingehenden Begründung ist es aber nicht möglich, die Ansicht des Reichsgerichts gegenüber den durchaus einleuchtenden Argumenten des Reichsfinanzhofs nachzuprüfen.

Bei den eigentlichen Monopoleinnahmen und bei dem Branntweinaufschlag nach § 78 BranntwMonG. kommt also die Anwendung des § 433 AO. nicht in Frage. Anders ist es aber bei dem Monopolausgleich. Dieser ist eine innere Abgabe, die bei der Einfuhr von Branntwein noch außer dem Zoll zur Ausgleichung der inneren Belastung des Branntweins erhoben wird[4]) und nach § 151 Abs. 2 BranntwMonG. Steuer im Sinne der Abgabenordnung ist. Auch ohne die Legalbestimmung des § 151 BranntwMonG. von 1922, welche im alten Gesetz von 1918 fehlte, müßte der Monopolausgleich als Steuer angesehen werden, da bei ihm die Gegenleistung des Staats fehlt, welche den Monopoleinnahmen die Steuereigenschaft nimmt.[5]) Bei dem Monopolausgleich ist also die Voraussetzung, daß es sich um eine Steuer im Sinne der Abgabenordnung handelt, gegeben und § 433 AO. anzuwenden.

b) Eine weitere Frage für das Gebiet des sachlichen Geltungsbereiches von § 433 AO. kann jetzt nicht mehr entstehen, sie war aber von Wichtigkeit, als die Verordnung zur Entlastung der Finanzbehörden vom 24. 10. 1923 in ihrem § 1 Abs. 2 Nr. 3 eine Mindestgrenze der streitigen Steuersumme für die Anrufung des Reichsfinanzhofs festsetzte. Die Frage ging dahin, ob diese Mindestsumme, sozusagen die Revisionssumme in Steuersachen, auch für den Anruf des Reichsfinanzhofs nach § 433 galt.

---

[1]) Bühler, Bem. zu RFH. vom 18. 2. 25, S. 1057.
[2]) BayOLG, vom 28. 9. 25. Liszt 1925, 376.
[3]) RGStr. 60, 246. II. StrS. vom 10. 5. 26.
[4]) Vgl. Becker a. a. O. Anm. 6 a 1 zu § 1.
[5]) Vgl. RGStr. 57, 4. III. StrS. vom 6. 11. 22.
RG. I. StrS. vom 28. 1. 27. StuW. 1927, 98.
Lelever a. a. O. S. 51.
Kloß bei Marcuse, S. 15, Fußnote 2.

Das ist zu verneinen.[1]) Die Entlastungsverordnung hatte für das Strafverfahren nur die eine Folge, daß schon früher eine rechtskräftige Entscheidung im Rechtsmittelwege des Besteuerungsverfahrens vorlag, da dem Steuerschuldner der Weg an die höchste Instanz abgeschnitten wurde, wenn es sich um einen minder großen Betrag handelte. Wollte der Richter aber von der Entscheidung abweichen, so mußte er auch unter der Mindestgrenze den Beschluß des Reichsfinanzhofs herbeiführen, weil ja das in § 433 vorgeschriebene Verfahren kein Rechtsmittelverfahren der Abgabenordnung, sondern ein besonderer Abschnitt des Steuerstrafverfahrens ist. Die Entlastungsverordnung gilt aber nur für den Rechtsmittelzug. Der Richter war also nicht an das Urteil derjenigen Rechtsmittelbehörde, welche an Stelle des Reichsfinanzhofs in letzter Instanz des Rechtsmittelverfahrens entschied, in derselben Art gebunden wie sonst an die Sprüche des Reichsfinanzhofs.

c) Nach § 1 Abs. 2 AO. ist die Geltung der Abgabenordnung weiterhin davon abhängig gemacht, daß die in Frage kommenden Steuern ganz oder wenigstens zum Teil zu Gunsten der Reichskasse erhoben werden. Demnach sollen zwar vom Reich festgesetzte, aber nicht einmal zum Teil ihm selbst zu Gute kommende Steuern, sowie Landes- und Gemeindesteuern nicht unter die Bestimmungen der Abgabenordnung fallen.

Außer den eigentlichen, auf Landesgesetz beruhenden Landessteuern kommt hier nur die Wertzuwachssteuer von 1911 in Frage, die zwar reichsrechtlich geregelt ist, deren Nutzung und Erhebung aber gemäß § 18 des Finanzausgleichsgesetzes vom 23. 6. 23 / 27. 4. 26 den Ländern und Gemeinden übertragen ist. Bühler[2]) zählt die Wertzuwachssteuer darum auch bei den eigentlichen Landessteuern auf. Die Grunderwerb-, die Kraftfahrzeug- und die Rennwettsteuer werden zwar auch ganz zu Gunsten der Länder erhoben, sie gelten aber wegen der Sonderbestimmungen in den §§ 36 Abs. 2, 41 Abs. 3 und 42 Abs. 3 FinAusglG. als Steuern im Sinne der Abgabenordnung. Die Länderzuschläge zur Grunderwerbsteuer des Reichs sind selbständige Landessteuern.[3]) Sie sind aber der Hauptsteuer immer mehr angeglichen worden und werden jetzt hinsichtlich der Verwaltung wie die Reichssteuer behandelt.[4])

Da nun gemäß § 1 Abs. 2 die Abgabenordnung nicht für Landessteuern und die Wertzuwachssteuer gilt, scheint auch § 433 nicht in Anwendung zu kommen, wenn bei einer der eben genannten Steuern eine Hinterziehung oder Gefährdung zur Bestrafung steht. Dies ist auch die Ansicht von Cattien[5]) und Lelewer,[6]) und derselben Auffassung sind Reichsgericht und Reichsfinanzhof. Das Reichsgericht verneint beispielsweise die Anwendung des § 433 AO. auf die Hinterziehung der preußischen Stempelsteuer[7]) und der Wertzuwachssteuer.[8]) Der Reichsfinanzhof erklärt, daß bei Landessteuern keine Möglichkeit der Nachprüfung nach § 433 bestehe[9]) und will diese Vorschrift auf die Landeszuschläge zur Grunderwerbsteuer[10]) und

[1]) Vgl. Marcuse, Entl. d. Finanzbeh., S. 239.
[2]) Vgl. Bühler, Steuertafel Nr. 2 der Landessteuern.
[3]) Vgl. Mrozek a. a. O. Anm. 8 zu § 1.
[4]) Vgl. Bühler, Lehrbuch S. 26.
[5]) Cattien a. a. O. S. 8.
[6]) Lelewer a. a. O. S. 49.
[7]) RG. II. StrS. vom 13. 11. 22. ZfZ. 1923, 157.
[8]) RG. III. StrS. vom 3. 7. 22. Recht 1922, 1795.
[9]) RFH. II. S. vom 16. 6. 22. StuW. 1922, 729.
[10]) RFH. II. S. vom 12. 12. 22. MrozKart. Nr. 10, 11 zu § 433 AO.

ebenso auf die alte preußische Einkommensteuer[1]) nicht anwenden. In dem Beschluß, in dem der Reichsfinanzhof den § 433 bei der preußischen Einkommensteuer nicht anwenden will, wird jedoch schon die Frage angeschnitten, die die wichtigste für das ganze Problem ist. In dem dort vorliegenden Fall konnte sie allerdings offen bleiben. Es ist das die Frage, wie die Sache sich gestaltet, wenn die Länder nach § 19 AO. die Verwaltung einer Steuer den Finanzbehörden des Reichs übertragen haben und wenn nach § 32 Abs. 4 AO. der Reichsfinanzhof als oberste Spruchbehörde auch für Landesabgaben bestellt ist.

Lelewer[2]) meint, daß auch in diesem Fall die Abgabenordnung nicht gilt, leider gibt er aber weiter keine Begründung seiner Ansicht. Von vornherein läßt sich jedoch die Geltung des § 433 für die Landessteuergesetze nicht ablehnen. Es müssen dabei noch einige Punkte erörtert werden.

Vor allen Dingen muß beachtet werden, daß die Länder durch § 19 Abs. 2 FinAusglG. ermächtigt sind, die Vorschriften der Abgabenordnung über das Steuerstrafrecht und das Strafverfahren auch auf Landesabgaben für anwendbar zu erklären. Geschieht das, so befinden sich unter dem für anwendbar erklärten Komplex von Vorschriften auch die §§ 359, 367 und 433 AO., und wenn eine Verurteilung wegen eines jener beiden Delikte in Frage steht, muß dem Wortlaut nach das in § 433 vorgeschriebene Verfahren eingeschlagen werden.

So einfach liegt aber die Sache nicht. Um sie zu klären, muß auch der Sinn und Zweck des § 433 betrachtet werden: Bindung der Gerichte an die Entscheidungen des Reichsfinanzhofs in absoluter, an die der Finanzämter und Finanzgerichte in abgeschwächter Form. Endzweck ist stets, Uebereinstimmung in der Rechtsprechung der sonst von einander unabhängigen Gerichte und Finanzbehörden zu erzielen. Wenn aber § 433 Uebereinstimmung der Gerichtsurteile mit den Sprüchen der Finanzbehörden des Reichs herbeiführen will, so kann diese Regelung nicht einfach auf die entsprechenden Landesstellen angewendet werden, wenn lediglich nach § 19 Abs. 2 FinAusglG. das Strafverfahren der Abgabenordnung eingeführt worden ist, ohne daß gleichzeitig auch die Kompetenz den Landesstellen entzogen und nach § 19 AO. auf die Finanzbehörden des Reichs übertragen ist. Die Anwendung des Strafverfahrens der Abgabenordnung ist also nicht für die Frage maßgebend, ob § 433 auch auf Landessteuern angewendet werden kann. § 433 will, daß keine Widersprüche in der Rechtsprechung der Strafgerichte und der Finanzbehörden des Reichs vorkommen. Damit ist noch nicht ohne weiteres gesagt, daß dieser Zweck nur dann gewollt ist, wenn die Reichsbehörden über Reichssteuern zu befinden haben. Hier wird man vielmehr sagen müssen, daß die Materie der Entscheidung ohne Belang für den Zweck des § 433 ist, wenn nur eben ein Spruch der Reichsfinanzbehörden erfolgt.

Anders ist das aber, wenn Landesbehörden entscheiden und nur das Strafverfahren der Abgabenordnung Anwendung findet. Zu der Geltung des Steuerstrafverfahrens muß als weitere Voraussetzung hinzukommen, daß ein Rechtsmittelzug vorhanden ist, der dem von § 433 verlangten gleich oder zum mindesten wesensgleich ist, um die Geltung dieser Vorschrift auch für Landessteuern in Frage zu ziehen. Wegen Fehlens eines wesens-

[1]) RFH. 13, 193. I. S. vom 8. 2. 23.
[2]) Lelewer a a. O. S. 49.

gleichen Rechtsmittelzuges lehnt z. B. der Reichsfinanzhof den § 433 bei den Monopoleinnahmen ab, obgleich hier durch § 148 BranntwMonG. ausdrücklich die Anwendung des Strafverfahrens vorgeschrieben ist.[1]) Ein wesensgleicher Rechtsmittelzug ist bei Landessteuern möglich, wenn ihre Verwaltung nach § 19 AO. den Reichsfinanzbehörden und gemäß § 32 Abs. 4 AO. die Rechtsprechung in höchster Instanz dem Reichsfinanzhof übertragen wird. Die Uebertragung der Verwaltung schließt dabei noch nicht die Zuständigkeit des Reichsfinanzhofs ein und umgekehrt.[2])

Ob eine völlige Gleichheit des Rechtsmittelzuges, ist bestritten. Der Reichsfinanzhof ist der Ansicht, daß unter dem Begriff „Steuerverwaltung" nicht die Tätigkeit der Finanzgerichte mitverstanden werden kann.[3]) Allerdings vertrat der Reichsfinanzhof diese Ansicht nicht in Bezug auf § 19 AO., sondern in Bezug auf § 40 Abs. 4 des Landessteuergesetzes, jetzt § 38 Abs. 5 FinAusglG., es ist aber anzunehmen, daß er den Begriff der Verwaltung in § 19 AO. ebenso verstehen würde, weil die Umstände hier dieselben sind. Gegen diese Auffassung wendet sich mit Recht Becker,[4]) indem er nachweist, daß sich durch diese Auslegung der Sinn der Vorschrift in sein Gegenteil verkehrt. Wenn die Länder von der Befugnis des § 19 AO. Gebrauch machen, den Landesfinanzämtern und den ihnen untergeordneten Behörden die Verwaltung der Landessteuern zu übertragen, und wenn sie außerdem nach § 32 Abs. 4 AO. dem Reichsfinanzhof die Zuständigkeit als oberste Rechtsmittelinstanz für Landesabgaben erteilen, ergibt sich bei der Auffassung des Reichsfinanzhofs ein gar zu verzwicktes Bild. Die Veranlagung der Steuer würde bei den Finanzämtern, die letzte Entscheidung beim Reichsfinanzhof liegen, dazwischen käme aber als Berufungsinstanz irgendeine Spruchbehörde des Landes in Frage. Das kann § 19 AO. nicht gewollt haben. Wie man hier den Begriff der Steuerverwaltung auffaßt, ist aber für die Anwendbarkeit des § 433 letzten Endes nur von untergeordneter Bedeutung.

Ausschlaggebend ist, daß der Reichsfinanzhof als höchste Instanz nach § 32 Abs. 4 AO. zuständig ist. Denn § 433 will nun einmal Uebereinstimmung der Sprüche des Reichsfinanzhofs mit denen der Strafgerichte herbeiführen, und diesem Grundgedanken muß Rechnung getragen werden, auch wenn es sich einmal ausnahmsweise um Entscheidungen über Landesabgaben handelt. Wenn außerdem noch nach § 19 Abs. 2 FinAusglG. das Strafverfahren der Abgabenordnung übernommen ist, kann gar kein Zweifel mehr entstehen. In diesem Fall hat § 433 AO. über § 19 FinAusglG. ebenso seine Berechtigung wie im Normalfall über § 1 Abs. 2 AO., wenn es sich um Steuern handelt, die zu Gunsten der Reichskasse erhoben werden. Aber auch ohne die Uebertragung des Strafverfahrens im ganzen entspricht es dem Gedanken des § 433, daß die Strafgerichte stets gebunden sind, wenn der Reichsfinanzhof spricht. Da die Abgabenordnung kein besonderes Verfahren für die Tätigkeit des Reichsfinanzhofs als höchste Instanz für Landessteuern vorschreibt, muß man alle Vorschriften, die sich auf die Tätigkeit des Reichsfinanzhofs bei Reichssteuern beziehen, entsprechend anwenden. So in diesem Fall § 433 AO.

---

[1]) Siehe Seite 28 ff.
[2]) Vgl. Becker a. a. O. Anm. 5 zu § 32.
Mrozek a. a. O. Anm. 10 zu § 32.
[3]) Vgl. RFH. 4, 12. II. S. vom 16. 11. 20.
RFH. II. S. vom 5. 1. 23. StuW. 1923, Nr. 257.
[4]) Becker a. a. O. Anm. 2 c zu § 19.

Schwieriger ist die Frage zu beantworten, wie es sich mit den Entscheidungen der unteren Instanzen verhält. Ist eine Uebertragung der Finanzverwaltung erfolgt, wie sie § 19 AO. zuläßt, so ist die Antwort einfach, wenn man mit Becker[1]) zu der Steuerverwaltung auch die Tätigkeit der Finanzgerichte rechnet. In diesem Fall liegt nicht nur ein wesensgleicher, sondern derselbe Rechtsmittelzug vor, den § 433 verlangt, und es besteht kein Grund, diese Bestimmung nicht anzuwenden, wenn die Reichsfinanzbehörden einmal über Landessteuern zu entscheiden haben. Die Lage wird klar, wenn man sich den Fall vor Augen hält, daß noch keine rechtskräftige Entscheidung einer Finanzbehörde vorliegt. Wenn man vorher die Bindung der Gerichte an den Spruch des Reichsfinanzhofs auch in Landessteuersachen bejaht hat, so muß folgerichtig auch jetzt § 433 angewendet werden, d. h. das Strafverfahren muß ausgesetzt werden, weil ja immer die Möglichkeit besteht, daß der Reichsfinanzhof sich mit der Sache befassen muß.

Ganz ebenso ist dann aber auch die Frage zu beantworten, wenn gar keine Uebertragung der Finanzverwaltung erfolgt ist, oder wenn man diese, wie der Reichsfinanzhof, ohne die Mittelinstanzen im Rechtsmittelzuge versteht.

Im letzteren Fall ist dann nicht einzusehen, warum man der Entscheidung des Finanzamts in erster Instanz verschiedene Bedeutung beimessen sollte, je nachdem, ob außer dem Finanzamt noch in zweiter Instanz eine Reichsbehörde entscheidet oder eine Landesstelle zu urteilen hat. Das Finanzamt bleibt stets in der gleichen Stellung, gleichgültig ob über ihm ein Finanzgericht des Reichs oder eine Spruchbehörde des Landes steht, das Finanzamt muß also stets die von § 433 geforderte Vorentscheidung erlassen, wenn nur ein Weg an den Reichsfinanzhof möglich ist. Wenn aber das Finanzamt die für § 433 zu beachtende Stellung hat, so kann wiederum kein Unterschied zwischen dem Bescheid des Finanzamts in erster Instanz und der darauf erfolgenden Rechtsmittelentscheidung gemacht werden, auch wenn diese von einer Landesstelle ausgeht. Wenn man die Bindung der Gerichte an die Bescheide der Finanzämter bejaht, wäre es widersinnig, bei den Entscheidungen der doch noch höher stehenden Rechtsmittelstelle nicht dasselbe zu tun, weil sie „nur" Landesbehörde ist.

Daraus, daß bei Uebertragung der Steuerverwaltung nach § 19 AO. kein Unterschied zwischen Finanzamt und Landesbehörde gemacht wird, ergibt sich, daß diese Uebertragung überhaupt keine Rolle spielt. Wenn § 433 AO. schon einmal dahin ausgelegt werden kann, daß auch Entscheidungen einer Landesbehörde für ihn in Frage kommen, ist es ohne Belang, ob vor der Landesbehörde erst noch das Finanzamt tätig gewesen ist.

Das Hauptargument ergibt sich aus der Stellung des Reichsfinanzhofs, der stets als oberste Spruchbehörde für Landessteuersachen bestellt sein muß, wenn überhaupt Erwägungen über die Stellung der Landessteuerstellen angestellt werden sollen. Wenn die Bestellung nach § 32 Abs. 4 AO. erfolgt ist, ist eine Entscheidung des Reichsfinanzhofs in jedem Falle möglich, in dem nicht schon ein Spruch der unteren Stellen rechtskräftig geworden ist. Mit Rücksicht hierauf muß gemäß § 433 ausgesetzt werden, weil sonst immer noch Widersprüche vorkommen können. Dabei ist es ohne

---

[1]) Siehe vorige Seite!

Belang, ob vorher Landessteuerstellen zu entscheiden haben. Wenn dem Reichsfinanzhof die oberste Stellung im Steuerrechtsmittelverfahren bei Landessteuern eingeräumt ist, muß gleichzeitig auch das ganze Verfahren mit übernommen werden, das mit einer solchen Stellung zusammenhängt. Dazu gehört auch die Kontrolle der Vorinstanzen, wenn deren Urteil die Grundlage für ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung usw. bilden soll, gleichgültig ob die Vorinstanzen Reichs- oder Landesbehörden sind. Die Beachtung der Entscheidungen der dem Reichsfinanzhof untergeordneten Landesstellen ist also weniger eine Uebertragung der Stellung der Finanzämter auf die entsprechenden Landesbehörden, als vielmehr eine dem Sinne des § 433 entsprechende Beachtung der Kompetenzen des Reichsfinanzhofs. Dessen Entscheidungen sollen mit den Urteilen der Strafgerichte auf keinen Fall in Widerspruch stehen, es muß also die in § 433 vorgesehene Bindung an die Entscheidungen der unteren Instanzen auch dann eintreten, wenn diese Landesbehörden sind. Die Uebernahme des Steuerstrafrechts der Abgabenordnung nach § 19 FinAusglG. und die Uebertragung der Steuerverwaltung nach § 19 AO. sind dabei nebensächlich, wenn nur der Reichsfinanzhof nach § 32 Abs. 4 AO. als oberste Rechtsmittelbehörde bestellt ist.

Man braucht vor dem Ergebnis dieser Auslegung des § 433 um so weniger zurückzuschrecken, als es schon einen ähnlichen Fall gibt. Die Veranlagung der Grunderwerbsteuer ist den Ländern, in Preußen den Magistraten und Kreisausschüssen übertragen. Deren Entscheidung gilt aber bei einer Grunderwerbsteuerfestsetzung für § 433 ebenso wie eine Festsetzung der Finanzämter des Reichs. Es gibt also schon einen unbestrittenen Fall, wo § 433 AO. auch auf Sprüche von Landesbehörden angewandt wird.

Die Anwendung des § 433 ist bei Landessteuern also davon abhängig, daß der Reichsfinanzhof als oberste Rechtsmittelbehörde bestellt ist. Weitere Voraussetzungen sind nicht notwendig. Wenn aber außer dieser Bestellung noch die Uebertragung des Strafverfahrens der Abgabenordnung gemäß § 19 FinAusglG. hinzukommt, wird die Frage ganz zweifelsfrei. Bei dem dann vorhandenen wesensgleichen Rechtsmittelzug kann kein Unterschied gemacht werden, ob § 433 auf Grund dieser Uebertragung oder wie bei der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 2 in Verbindung mit § 36 Abs. 2 FinAusglG. auf die Entscheidungen von Landesbehörden anzuwenden ist.

Lelewer[1]) hat also insoweit Recht, als er sagt, daß die Uebertragung der Finanzverwaltung gemäß § 19 AO. noch nicht bewirkt, daß die Vorschriften der Abgabenordnung auch für Landessteuern gelten. Bei Hinzutreten noch weiterer Voraussetzungen kann die Geltung jedoch für einzelne Bestimmungen, wie hier für § 433, eintreten.

Schon bei Vorliegen von § 10 AO. will das Oberlandesgericht Celle[2]) den § 433 angewandt wissen. Dieser Ansicht ist jedoch nicht beizupflichten, da erst die Mitwirkung des Reichsfinanzhofs im Rechtsmittelverfahren der Landessteuern die Möglichkeit gibt, dem Zweck des § 433 AO. gerecht zu werden.

d) Von Interesse ist noch die Geltung des § 433 AO. bei der Kriegsabgabe vom Mehreinkommen von 1918. Diese wurde zu Gunsten des lich veranlagten Friedenseinkommens. Auf diese Grundlagen kann § 433

[1]) Siehe Seite 31!
[2]) OLG. Celle vom 22. 7. 21. JW. 1921, 1096.

Reiches erhoben, ihre Ermittelung erfolgte aber auf Grund des landesrechtnicht angewandt werden.[1]) Die Grundlagen sind Landesrecht und nur mit landesrechtlichen Rechtsmitteln anfechtbar. Es gelten deshalb nicht die Vorschriften der Abgabenordnung, und vor allen Dingen ist der Reichsfinanzhof gar nicht in der Lage zu entscheiden, weil nur die Landesbehörden für das Rechtsmittelverfahren in Frage kommen. Darum ist auch ein Anruf nach § 433 AO. ausgeschlossen.

2. Eine besondere Frage ist noch die der zeitlichen Geltung des § 433 AO. Hier ist festzustellen, daß er auch für diejenigen Gesetze gilt, welche vor der Abgabenordnung erlassen worden sind. Durch § 452 S. 2 AO. werden nur die materiellen Strafbestimmungen der Abgabenordnung — abgesehen von der Irrtumsfrage — für bestimmte Steuergesetze vom Grundsatz des § 451 ausgenommen.[2]) So wird die Anwendbarkeit des § 433 in verschiedenen Entscheidungen des Reichsgerichts beispielsweise für das alte Weinsteuergesetz,[3]) das Umsatzsteuergesetz von 1918[4]) und das Tabaksteuergesetz von 1919[5]) ausgesprochen. Wenn auch das sachliche Strafrecht dieser Gesetze noch in Geltung ist, so sind doch die Verfahrensvorschriften der Abgabenordnung in Kraft getreten. § 433 gilt also auch für Steueransprüche, deren Bestehen zwar auf einem vor Inkrafttreten der Abgabenordnung erlassenen Gesetze beruht, die aber ihren Grund in einem nach der Abgabenordnung eingetretenen tatsächlichen Vorgang haben.[6])

Interessant ist der Fall, wenn der die Strafbarkeit begründende Vorgang vor Inkrafttreten der Abgabenordnung geschehen ist, die Aburteilung aber erst danach erfolgt. Hier ist § 2 Abs. 2 StGB. zu berücksichtigen, wonach in solchen Fällen das dem Angeklagten günstigere Gesetz in Anwendung zu kommen hat. Dann ergibt sich der merkwürdige Zustand, daß ein Unterschied besteht, je nachdem, ob das Gericht eine größere oder geringere Höhe der Steuerverkürzung festzustellen glaubt als die Finanzbehörde. Nimmt das Gericht eine kleinere Summe an als die Steuerbehörde, so ist das alte Verfahren für den Angeklagten günstiger, und die Bindung nach § 433 AO. tritt niát ein. Erlangt das Gericht jedoch die Ueberzeugung, daß noch eine höhere Hinterziehung anzunehmen ist, als es nach der Steuerfestsetzung den Anschein hat, so ist § 433 AO. wegen der Bindung an die Steuerfestsetzung das mildere Gesetz und darum nach § 2 Abs. 2 StGB. anzuwenden. Um festzustellen, ob das alte oder das neue Verfahren das mildere ist, müßte der Richter in solchen Fällen auch die Entscheidung des Reichsfinanzhofs nachprüfen, was sonst nur bei den Sprüchen der unteren Instanzen statthaft ist.

§ 2. Sachliche Voraussetzungen.

I. § 433 AO. muß beachtet werden, wenn es sich um eine Verurteilung wegen Steuer- oder Zollhinterziehung oder -gefährdung handelt. Diese Delikte gehören dem Kriminalstrafrecht an, und die Anwendung der Vorschrift kann niemals in Frage kommen, wenn es sich um die Bestrafung einer Ordnungswidrigkeit handelt.[7])

---

[1]) Vgl. RFH. 13, 193. I. S. vom 8. 2. 23.
[2]) Vgl. RG. II. StrS. vom 19. 6. 22. ZfZ. 1922, 519.
[3]) Siehe Fußnote 1!
[4]) RG. IV. StrS. vom 24. 1. 22. DStZ. 1922, 727.
[5]) RG. III. StrS. vom 6. 11. 22. ZfZ. 1923, 159.
[6]) Vgl. RG. II. StrS. vom 13. 11. 22. ZfZ. 1923, 157.
[7]) Vgl. KG. vom 5. 5. 27. StA. 1927, 346.

Weiterhin ist zu bemerken, daß das Vergehen nach § 134 Vereinszollgesetz von 1869, der Bandenschmuggel, keine Zollhinterziehung, sondern ein Delikt sui generis ist.[1]) Die Zollhinterziehung bildet den Tatbestand von § 135 VereinsZG. und steht sogar zu dem Bandenschmuggel in einem begrifflichen Gegensatz, von dem noch weiter unten zu sprechen sein wird.[2])

§ 433 ist also nur bei der Steuerhinterziehung oder -gefährdung zu beachten, es ist aber gleichgültig, ob auf diese Delikte der materielle Tatbestand der §§ 359 und 367 AO. selbst anzuwenden ist oder ob sie unter den Tatbestand der Hinterziehung eines anderen Steuergesetzes fallen. Die Abgabenordnung selbst ist nicht immer maßgebend, da nach § 453 AO. das materielle Strafrecht verschiedener Steuergesetze in Geltung bleibt; das Strafverfahren und damit § 433 AO. ergreift aber auch diese Fälle. Der Reichsfinanzhof beschäftigt sich mit dieser Frage und stellt fest,[3]) daß das Reichsgericht[4]) den eben geschilderten Standpunkt nicht vertritt, sondern meint, man könne den § 433 in solchen Fällen nicht anwenden, weil man diese Vorschrift als Sonderbestimmung nicht extensiv auslegen dürfe. Diese Auffassung ist aber aus der angeführten Entscheidung des Reichsgerichts nicht zu entnehmen. Sie wäre auch gar nicht verständlich, wo doch das Reichsgericht fortgesetzt vorher und nachher den § 433 auch auf das materielle Strafrecht anderer Steuergesetze anwendet.[5]) Es stellt in jener Entscheidung[6]) aber auch nur fest, daß sich § 433 seinem Wortlaut nach nur auf Steuerhinterziehung und -gefährdung und nicht auf andere Delikte bezieht, ohne darauf einzugehen, ob nur das Strafrecht der Abgabenordnung selbst oder auch das anderer Gesetze angewendet werden darf. Nur auf solche Tatbestände anderer Gesetze will das Reichsgericht den § 433 nicht anwenden, die ihrem Wesen nach keine Steuerhinterziehung sind. Dieser Ansicht ist durchaus beizupflichten.

Der Reichsfinanzhof sagt in der eben genannten Entscheidung[7]) mit Recht, daß der Grundsatz, Sondervorschriften nicht extensiv auszulegen, weiter nichts bedeute, als daß man solche Vorschriften dann nicht anzuwenden hat, wenn in keiner Weise ersichtlich wird, daß der Gesetzgeber den gerade vorliegenden Fall mit unter die Sonderbestimmung habe rechnen wollen. Wenn dagegen der deutlich erkennbare Zweck der Vorschrift auch für diejenigen Fälle gilt, die nicht schon durch den bloßen Wortlaut gedeckt sind, so ist anzunehmen, daß der Gesetzgeber sie auch in die Ausnahmebestimmung mit habe einbeziehen wollen.

Die Frage, bei der diese Erwägungen anzustellen sind ist die, ob der Tatbestand des § 22 des Steuerfluchtgesetzes vom 26. 7. 1918, die Nichterfüllung der in § 5 dieses Gesetzes vorgeschriebenen Pflichten, als Steuerhinterziehung im Sinne von § 433 AO. anzusehen ist. Der Reichsfinanzhof bejaht das.[8]) Bei den Steuerfluchtgesetzen handelt es sich darum, daß die Nichterfüllung der Sicherungspflicht, die den Steueranspruch gewährleisten soll, unter Strafe gestellt ist. Auch diejenigen Gesetze, welche den Steuer-

---

[1]) Vgl. RGStr. 60, 171. III. StrS. vom 15. 4. 26.
[2]) Siehe Seite 47 ff.
[3]) RFH. IV. S. vom 6. 5. 25. DStBl. 1925, 389.
[4]) RG. IV. StrS. vom 3. 10. 22. Recht 1923, Nr. 419.
[5]) Vgl. RGStr. 57, 214. III. StrS. vom 28. 3. 23.
[6]) Siehe Fußnote 4!
[7]) Siehe Fußnote 3!
[8]) Siehe Fußnote 3!

anspruch sichern sollen, sind nach § 3 AO. Steuergesetze, und der Sicherungsbescheid des Steuerfluchtgesetzes ist nach § 456 AO. als Steuerbescheid im Sinne von § 217 AO. anzusehen. Zweck des § 433 ist es, auseinandergehende Entscheidungen über die Höhe des Steueranspruches und seine Verkürzung, aber auch über die Höhe des Sicherungsanspruchs und seine Verkürzung zu vermeiden. Diesem von ihm angenommenen Zweck des § 433 will der Reichsfinanzhof dadurch Rechnung tragen, daß er die Vorschrift auch in der Frage für anwendbar erklärt, ob der Angeklagte zur Sicherheitsleistung nach § 5 StFlG. verpflichtet war.

Dieser Ansicht des Reichsfinanzhofs kann nicht beigepflichtet werden. Gewiß wäre § 433 auch auf der Tatbestand des § 22 StFlG. anzuwenden, wenn sein Zweck es erforderte. Den Beweis dafür bleibt der Reichsfinanzhof aber schuldig, denn darüber, daß § 433 auch auseinandergehende Entscheidungen über das Bestehen des Sicherungsanspruches, dessen Höhe und deren Verkürzung vermeiden will, ist in der Vorschrift mit keinem Worte etwas gesagt, und sonst läßt sich ein solcher Zweck auch nicht begründen.

Dadurch, daß das Steuerfluchtgesetz nach § 3 AO. Steuergesetz im Sinne der Abgabenordnung ist, wird die Nichterfüllung der Sicherungspflichten noch keine Steuerhinterziehung. Der Zweck des § 433 ist, einander widersprechende Entscheidungen über die Höhe des Steueranspruchs zu vermeiden. Ein Sicherungsanspruch ist aber kein Steueranspruch; es ist dabei gar nicht unbedingt notwendig, daß überhaupt ein Steueranspruch entsteht, wodurch eine Steuerhinterziehung erst möglich würde. Daß aber ein Sicherungsbescheid in § 456 AO. einem Steuerbescheid gleichgestellt wird, ist eine rein formelle Maßnahme aus praktischen Gründen, aus der auf keinen Fall auf Wesensgleichheit geschlossen werden kann.

Da ein Sicherungsanspruch noch kein Steueranspruch ist, ist auch der Tatbestand der Verletzung der Sicherungspflicht grundverschieden von einer Steuerhinterziehung. Eine Wesensgleichheit könnte man nur dann annehmen, wenn die Sicherungspflicht schon das Bestehen eines Steueranspruchs zur Voraussetzung hätte, da dann Meinungsverschiedenheiten über dessen Höhe entstehen könnten, was § 433 ja vermeiden will. Da das nicht der Fall ist, kann diese Vorschrift aber nicht auf den Tatbestand von § 22 StFlG. angewandt werden.

1. Es wurde also festgestellt, daß nur die Tatbestände der Steuerhinterziehung und -gefährdung von § 433 erfaßt werden, gleichgültig aber, ob die materielle Bestimmung in der Abgabenordnung selbst oder in einem anderen Steuergesetz zu finden ist. Nunmehr ist die Frage zu klären, ob unter § 433 alle Erscheinungsformen dieser Delikte und der Täterschaft fallen.

Es ist allgemeine Ansicht, daß § 433 AO. in allen Fällen zur Anwendung kommt. Die Entscheidung über die äußeren Tatbestandsmerkmale der Steuerhinterziehung und -gefährdung ist dem Strafrichter in allen verschiedenen Formen der Teilnahme und Vollendung entzogen. § 433 gilt sowohl für den Täter als auch für den Anstifter und Gehilfen, und ebenso bei der vollendeten Tat wie beim Versuch.[1])

---

[1]) Vgl. Becker a. a. O. Anm. 2 zu § 433.
Bühler, Lehrbuch S. 522, Fußnote 14.
Cattien a. a. O. Anm. II zu § 433.
Heinrich, Handbuch. Anm. 3 zu § 433.
Pünder bei Mrozek. Anm. 2 zu § 433.

Wenn aber im Schrifttum die Geltung des § 433 ohne jede Einschränkung für alle Formen der Teilnahme und Vollendung ausgesprochen wird, so ist das nur im Prinzip richtig. Tatsächlich wird die Anwendung der Vorschrift durch gewisse Umstände für Anstiftung und Beihilfe erheblich eingeschränkt, weil § 433 stets eine Vorentscheidung erfordert, die dem jeweiligen Angeklagten gegenüber Rechtswirkung hat. Dies wird in vielen Fällen nicht der Fall sein. Ein näheres Eingehen auf diese Frage erübrigt sich an dieser Stelle, da noch später[1]) ausführlich darüber zu sprechen sein wird.

In ähnlicher Weise hat § 433 beim Versuch der Steuerhinterziehung nicht überall Geltung. Ein Versuch ist nach der vom Reichsgericht vertretenen subjektiven Theorie auch dann möglich und strafbar, wenn die Steuerschuld, die verkürzt werden sollte, gar nicht entstanden war.[2]) In diesem Fall hängt die Verurteilung wegen der versuchten Hinterziehung nicht vom Bestehen des Steueranspruchs ab, wie es § 433 verlangt, sondern ist davon unabhängig. Darum braucht das dort vorgeschriebene Verfahren nicht eingeschlagen zu werden.[3])

2. Ein weitere Frage ist die, ob § 433 AO. auch auf eine Steuerhehlerei oder auf eine Begünstigung anzuwenden ist, wenn diese mit einer Steuerhinterziehung im Zusammenhang steht. Diese Frage wird allgemein verneint.[4]) Die Vorschrift des § 433 bezieht sich schon ihrem Wortlaut nach nur auf Steuerhinterziehung und -gefährdung, dagegen nicht auf Steuerhehlerei und Begünstigung, die nach § 368 AO. und § 258 StGB. eigene Tatbestände bilden. Abgesehen hiervon ist die Ausdehnung der Vorschrift auf diese Delikte auch deshalb nicht möglich, weil § 433, wie schon erwähnt, eine Steuerentscheidung voraussetzt, die gegen den vom Strafverfahren betroffenen Rechtskraftwirkung äußert.[5]) Im Verfahren gegen den Hehler oder Begünstiger ist aber eine solche Entscheidung nicht vorhanden.

Von Steuerhehlerei ist die Steuerhinterziehung zu Gunsten anderer zu unterscheiden, die als eigentliche Steuerhinterziehung von § 433 AO. erfaßt wird. Ob das Verfahren dieser Vorschrift auch dann anzuwenden ist, hängt allerdings noch von anderen Momenten ab.

3. Eine besondere Frage ist, ob § 433 AO. beachtet werden muß, wenn eine Steuerhinterziehung oder, was allerdings wegen des Schuldmoments der Fahrlässigkeit selten vorkommen wird, eine Steuergefährdung in Tateinheit mit einem anderen Delikt des Steuerstrafrechts oder einem des gemeinen Strafrechts steht. In diesem Fall bildet die Steuerhinterziehung keine selbständige Handlung gegenüber dem anderen Delikt. Es erscheint nun ausgeschlossen, daß bei der Prüfung des einen Delikts die Bindung der Gerichte eintreten soll, bei der Beurteilung des anderen aber nicht. Die beiden Tatbestände wurden nicht durch verschiedene Handlungen, son-

---

[1]) Siehe Seite 54 ff. u. 63 f.
[2]) Vgl. Becker a. a. O. Anm. 3 zu § 433.
Heinrich, Handbuch. Anm. 1 zu § 433.
Pünder bei Mrozek. Anm. 1 zu § 433.
[3]) Vgl. RG. I. StrS. vom 23. 3. 22. MrozKart. Nr. 3 zu § 433 AO.
RFH. 10, 196. II. S. vom 3. 10. 22.
[4]) Vgl. RGStr. 58, 41 u. 44. III. StrS. vom 7. 12. 23.
RG. IV. StrS. vom 3. 10. 22. Recht 1923, Nr. 419.
[5]) Siehe oben, besonders Fußnote 1!

dern durch eine einzige verwirklicht, und über eine einzige Handlung kann auch nur einheitlich entschieden werden. Es geht nicht an, daß bei derselben Tatsache, dem Vorliegen einer Steuerverkürzung, die Bindung eintreten soll, wenn sie den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung bildet, daß das Gericht aber über denselben Tatbestand frei entscheiden darf, wenn er gleichzeitig als Tatbestandsmerkmal eines mit jener Hinterziehung in Tateinheit begangenen Betruges in Frage kommt. Es soll dabei hier natürlich nicht die sehr umstrittene Möglichkeit der Tateinheit zwischen Betrug und Steuerhinterziehung untersucht werden, es kommt nur darauf an, zu zeigen, daß eine verschiedene Behandlung derselben Tatsache bei Delikten, die in Idealkonkurrenz stehen, nicht möglich ist. Hier kann nur eine einheitliche Entscheidung in Frage kommen. Da nun nach § 433 die Steuerbehörde nur im Ausnahmefall den Vorrang bei der Würdigung des objektiven Tatbestands hat, muß dieser Vorrang fortfallen, wenn der Ausnahmefall mit einem Regelfall unzertrennlich verbunden ist. Bei Tateinheit mit einem nicht von § 433 erfaßten Delikt muß das Gericht also über den ganzen Tatbestand frei entscheiden können, wenn dabei auch, was zuzugeben ist, einander widersprechende Entscheidungen der Finanzbehörden und Strafgerichte vorkommen können.

Die gleiche Ansicht in dieser Frage vertritt Arlt,[1]) die entgegengesetzte Auffassung wird nicht geäußert.

II. § 433 AO. soll nach seinem Wortlaut angewendet werden, wenn die Verurteilung wegen Steuerhinterziehung usw. davon abhängt, ob ein Steueranspruch besteht, ob er verkürzt ist und in welcher Höhe.

Es ist eine allgemein herrschende Ansicht, daß der Gesetzgeber statt des Ausdrucks „Verurteilung" besser das Wort „Entscheidung" gebraucht hätte.[2]) Kloß[3]) will hinter „Verurteilung" die Worte „oder Freisprechung" als selbstverständlich ergänzen. Der Ausdruck „Entscheidung" mag vielleicht besser sein als „Verurteilung", und natürlich kann in diesem Zusammenhang „oder Freisprechung" als selbstverständlich ergänzt werden, nicht zutreffend ist es aber, wenn verschiedentlich gesagt wird, „Verurteilung" sei zu eng, weil es nicht alle in Frage kommenden Fälle erfasse.[4]) Es trifft nicht zu, daß die jetzige Fassung der Vorschrift bei beabsichtigter Freisprechung die Bindung nicht eintreten lasse und dadurch dem Grundgedanken der Bestimmung nicht gerecht werde.

Tatsächlich erfaßt der jetzige Wortlaut „Verurteilung" alle vorkommenden Fälle, er erscheint sogar richtiger als der vorgeschlagene Ausdruck „Entscheidung"; denn von der Vorfrage, ob ein Steueranspruch besteht und ob eine Verkürzung vorliegt, hängt doch nur die Verurteilung ab. Für Entscheidungen anderer Art, Freisprechung oder Einstellung des Verfahrens, ist neben subjektiven Gesichtspunkten nicht das Bestehen, sondern gerade das Nichtsbestehen einer Steuerschuld, das Nichtvorliegen einer Verkürzung usw. maßgebend. Es ist darum nicht einzusehen, warum die

---

[1]) Arlt, Z. Anw. d. § 433 AO., S. 482.
[2]) Vgl. Becker a. a. O. Anm. 2 Abs. 2 zu § 433.
Bühler, Lehrbuch, S. 522, Fußnote 13.
Cattien a. a. O. Anm. III zu § 433.
Schmauser, Bindung des Strafrichters, S. 207.
[3]) Kloß bei Marcuse, S. 111.
[4]) Vgl. Heinrich, Handbuch, Anm. 2 zu § 433.
Pünder bei Mrozek. Anm. 2 zu § 433.

jetzige Fassung nicht auch diejenigen Fälle ergreifen soll, in denen eine Freisprechung beabsichtigt wird. Auch hier würde die Verurteilung — falls sie in Frage käme — vom Bestehen der Steuerschuld usw. abhängen. Die Voraussetzungen für § 433 sind also auch dann nach dem jetzigen Wortlaut erfüllt.

1. § 433 AO. ist anzuwenden, wenn die Verurteilung abhängig ist von dem Bestehen eines Steueranspruchs.

a) Das Bestehen eines Steueranspruchs erfordert vor allem, daß eine Steuerschuld entstanden ist. Die Steuerschuld entsteht nach § 81 AO., sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft. Neben diesem Normalfall gibt es noch einen besonderen Fall des Entstehens einer persönlichen Steuerschuldverpflichtung, der erst durch die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs vollkommen entwickelt worden ist.[1]) Danach ist auch die Hinterziehung einer Steuer Schuldgrund für eine persönliche Steuerschuld, eine Entstehungsart, die besonders bei den Verbrauchssteuern eine Rolle spielt. Hier ergeben sich eine Reihe von Fragen, die später noch gesondert behandelt werden müssen.[2])

aa) Ist kein Steueranspruch entstanden, kann keine Hinterziehung begangen sein, allerdings kann sie versucht werden. Wie schon bei der Besprechung der für § 433 in Frage kommenden Tatbestände gesagt wurde,[3]) kann eine Bestrafung wegen versuchter Steuerhinterziehung auch dann stattfinden, wenn keine Steuerschuld bestanden hat. Dann ist § 433 aber nicht anzuwenden, weil die Bestrafung unabhängig von dem Bestehen des Steueranspruchs ist. Besteht er nicht, fällt der Zweck jener Vorschrift überhaupt fort, da dann auseinandergehende Entscheidungen der Strafgerichte und Finanzbehörden nicht möglich sind, weil mangels einer Steuerschuld kein Steuerbescheid ergehen kann. Besteht der Anspruch aber, so sagt die Verurteilung wegen versuchter Steuerhinterziehung nichts darüber aus, welche Ansicht das Gericht vom Bestehen oder Nichtbestehen oder von der Höhe der Steuerschuld hat, denn die Bestrafung ist schon aus anderen Gründen erforderlich.

bb) Wenn eine Steuerschuld aus irgendeinem Grunde erloschen ist, so macht das im Regelfall für die Anwendung des § 433 nichts aus. Voraussetzung ist nur, daß trotz des Erlöschens eine Bestrafung wegen Hinterziehung möglich ist. Im allgemeinen wird sie möglich sein, wenn nicht gerade bei Erlöschen durch Verjährung auch die Verfolgungsverjährung des Strafrechts eingetreten ist.

1. In anderer Beziehung ist jedoch die Beendigung des Steueranspruchs für § 433 von Bedeutung. Diese Bestimmung kommt nur dann in Frage, wenn eine Steuerentscheidung gegen den Angeklagten selbst möglich ist, denn nur dann können auseinandergehende Entscheidungen in ein und derselben Sache erfolgen. Wenn nun aber die steuerrechtliche Verjährung des § 121 AO. eingetreten ist, kann eine Steuerfestsetzung nicht mehr erfolgen. Wenn auch die Bestrafung an sich davon abhängt, ob einmal eine Steuerschuld bestanden hat, so kann doch der Strafrichter hierüber unabhängig von den Steuerbehörden darüber entscheiden, weil bei dieser Sachlage Widersprüche nicht mehr möglich sind.[4])

[1]) Vgl. RFH. 13, 63. IV. S. vom 27. 6. 23.
RFH. 12, 105. IV. S. vom 25. 4. 23.
[2]) Siehe Seite 42 ff.
[3]) Siehe Seite 35!
[4]) Vgl. Jahn, Strafgericht und RFH., S. 701.

2. Der zweite Grund für das Erlöschen eines Steueranspruchs, die Bezahlung oder Aufrechnung, wird in der Regel keinen Einfluß auf die Anwendung des § 433 haben. Wenn die Schuld durch Bezahlung getilgt ist, so ist gegen den betreffenden Schuldner ein Steuerbescheid schon ergangen, oder aber er muß noch nachträglich erlassen werden, um die tatsächliche Höhe der Steuer rechtskräftig festzustellen. Allerdings erklärt der erste Strafsenat in einer älteren Entscheidung, daß es einer rechtskräftigen Entscheidung der Finanzbehörden nicht mehr bedarf, wenn die der Strafzumessung zu Grunde liegende Steuer bereits bezahlt ist. In diesem Fall soll die Frage des Bestehens des Steueranspruches und seiner Verkürzung nach Ansicht des erkennenden Senates nicht mehr streitig werden können. Diese Auffassung ist aber nicht zutreffend, sie wird in späteren Urteilen auch nicht mehr vertreten. Gegen sie wenden sich mit Recht Jahn,[2]) Lottner[3]) und Warneyer.[4])

Von der Bezahlung allein kann das Bestehen eines Steueranspruchs nicht abhängen, durch die Bezahlung wird er auch nicht festgestellt. Die Bezahlung hindert den Steuerzahler nicht, gegen den Steuerbescheid im Rechtsmittelverfahren vorzugehen oder, falls kein Bescheid erlassen wird, das bezahlte Geld zurückzuverlangen. Die Bezahlung bringt allerdings den etwa entstandenen Steueranspruch von vornherein zum Erlöschen, ob aber tatsächlich eine Steuerschuld bestanden hat, wird erst durch die rechtskräftige Festsetzung entschieden.

Jedoch kann die Bezahlung der Steuerschuld durch einen von mehreren Gesamtschuldnern bewirken, daß gegen einen andern eine Steuerfestsetzung nicht mehr ergehen kann.[5]) Schwebt dann gegen einen andern ein Verfahren wegen Steuerhinterziehung, so braucht hier § 433 nicht beachtet zu werden, da auseinandergehende Entscheidungen nicht mehr möglich sind, weil die Finanzbehörde keinen Bescheid gegen den Angeklagten erlassen kann.

3. Aus demselben Grund schließt das Erlöschen einer Steuerschuld durch Erlaß die Anwendung des § 433 aus. Nach dem Erlaß kommt eine Steuerfestsetzung gegen den früheren Steuerschuldner nicht mehr in Frage, während ein Verfahren wegen Hinterziehung dadurch natürlich nicht ausgeschlossen wird. Die Steuerfestsetzung wird aber unmöglich gemacht, sei es, daß es sich um einen Erlaß nach § 107 AO. handelt, sei es um einen Erlaß durch besondere Gesetzesvorschrift. Ein Generalerlaß für bestimmte Steuerforderungen ist in der Kleinbetragsverordnung vom 3. 10. 1922 und in Art. XIX § 4 der zweiten Steuernotverordnung vom 19. 12. 1923 enthalten. Für Steuern, deren Veranlagung und Erhebung auf Grund dieser Bestimmungen eingestellt ist, kann einFestsetzungsbescheid nicht mehr erlassen werden. Die Entscheidung darüber, ob überhaupt eine

---

[1]) RG. I. StrS. vom 4. 4. 22. DStZ. 1922, 728.
[2]) Jahn, Strafgericht und RFH., S. 701.
[3]) Lottner a. a. O., S. 111.
[4]) Warneyer a. a. O., S. 728.
[5]) Vgl. RGStr. 57, 220. V. StrS. vom 13. 4. 23.
RG. II. StrS. vom 8. 10. 25. StuW. 1926, 726.
RG. V. StrS. vom 3. 11. 25. DJZ. 1926, 455.

Steuerforderung bestanden hat, kann das Gericht im Verfahren wegen Steuerhinterziehung und -gefährdung unabhängig von § 433 AO. unter freier Beweiswürdigung treffen.[1])

b) Besonderer Art sind diejenigen Fälle, in denen die persönliche Steuerschuld erst infolge einer Hinterziehung entsteht. Hier liegt gegen den Hinterzieher zunächst kein Steueranspruch vor, wenn nicht der Täter und der nach § 81 AO. oder den entsprechenden Bestimmungen anderer Steuergesetze Pflichtige ein und dieselbe Person sind. Nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs entsteht nun infolge der Hinterziehung eine persönliche Steuerschuld des Hinterziehers, die bei der Tabaksteuer folgendermaßen begründet wird:[2]) „Hat das Gesetz es mit der Beitreibung der Tabaksteuer so ernst genommen, daß es jeden, der auch nur einer Ueberwachungsvorschrift zuwiderhandelt, als Hinterzieher der Steuer ansieht, so hat es damit zu erkennen gegeben, daß es den Täter persönlich für die Steuer in Anspruch nimmt, . . . es schafft also die vorsätzliche Hinterziehung der Tabaksteuer den Entstehungsgrund für eine persönliche Steuerschuld des Täters, sofern diese nicht ohnehin bereits bestanden hat."

Von diesem durch Hinterziehung entstandenen Steueranspruch hängt die Verurteilung des Hinterziehers nicht ab, weil hier der gegen den Täter gerichtete Steueranspruch nicht zuerst besteht und dann durch das Delikt verkürzt, sondern durch dieses gerade erst begründet wird. Das Gericht kann deshalb unabhängig von den Finanzbehörden entscheiden, ob das den Steueranspruch begründende Delikt vorliegt oder nicht.[3]) Wenn die Steuerbehörde die Steuerschuld ex delictu auch vor der gerichtlichen Entscheidung feststellt, so ist das eigentlich keine Feststellung des Steueranspruchs, sondern der Hinterziehung selbst, die ja den Anspruch erst auslöst; es ist also eine Entscheidung strafrechtlicher Art, und hieran sind die Gerichte nicht gebunden, da für § 433 nur steuerrechtliche Entscheidungen in Betracht kommen.[4]) Hier sind auseinandergehende Entscheidungen der Gerichte und Finanzbehörden möglich, da beide unabhängig von einander über denselben Tatbestand urteilen können. Die Finanzbehörden sind ihrerseits nicht an die Gerichtsurteile gebunden, auch wenn der persönliche Steueranspruch erst von der Tatsache des Delikts abhängig ist, da es an einem Gegenstück zu § 433 AO. für diese Fälle fehlt.[5])

c) Eine besondere Rolle spielen die Steuerforderungen ex delictu im Verbrauchsteuerrecht. Hier ist noch die Besonderheit, daß der Vorsatz der Hinterziehung in gewissen Fällen beim Vorhandensein bestimmter äußerer Umstände vermutet wird. Diese Vermutungstatbestände sind für das Strafrecht etwas besonderes, da hier doch in aller Regel dem Täter die Strafe begründenden Tatsachen nachgewiesen werden müssen. Im Steuer-

---

[1]) Vgl. RFH. IV. S. vom 4. 2. 25. StuW. 1925, 824.
RFH. II. S. vom 5. 11. 25. DStBl. 1926, 78.
RFH. 16, 248. IV. S. vom 20. 5. 25.
RG. III. StrS. vom 19. 2. 25. DSt.Bl. 1925, 637.
RG. III. StrS. vom 25. 1. 26. StuW. 1926, 2044.
[2]) Vgl. RFH. 12, 105. IV. S. vom 25. 4. 23.
[3]) Vgl. RFH. IV. S. vom 7. 12. 26. JW. 1927, 1279.
RFH. IV. S. vom 26. 1. 27. StA. 1927, 185.
[4]) Vgl. oben Seite 8 f.
[5]) Vgl. Hensel, Bem. zu RFH. vom 7. 12. 26 a. a. O. S. 1279.
Siehe auch Seite 25 f.

strafrecht kommen die Vermutungstatbestände jedoch häufiger vor. Beispielsweise enthalten die §§ 58 und 59 TabakStG. von 1919, der § 17 ZuckerStG. von 1923, der § 21 BierStG. von 1923 und der § 136 VereinsZG. von 1869 eine solche Vermutung des Hinterziehungsvorsatzes. In diesen Fällen tritt die Strafe wegen Steuerhinterziehung ein, wenn die äußeren Merkmale jener Tatbestände vorliegen und es dem Täter nicht gelingt, das Nichtvorliegen des Vorsatzes nachzuweisen. Zuwiderhandlungen gegen diese Tatbestände kommen sehr häufig vor, so ist der § 59 Ziff. 9 TabakStG. der im meisten vorkommende Fall des Verbrauchsteuerstrafrechts.[1])

Ob nun beim Vorliegen eines solchen Vermutungstatbestands § 433 AO. anzuwenden ist, darüber gehen die Ansichten der beiden höchsten Gerichte, des Reichsgerichts und des Reichsfinanzhofs, auseinander. Bei der Wichtigkeit der Frage ist es notwendig, die beiden einander widersprechenden Entscheidungen[2]) etwas ausführlicher zu behandeln. Die beiden Entscheidungen äußern sich über einen Vermutungstatbestand des Tabaksteuergesetzes.

Der Reichsfinanzhof hält die Anwendung des § 433 in diesem Fall für geboten und begründet seine Ansicht in folgender Weise: Nach konstanter Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs schafft die Steuerhinterziehung einen persönlichen Steueranspruch gegen den Täter. Nicht die Feststellung der Steuerbehörde als Strafbehörde oder des Strafgerichts läßt diesen Anspruch entstehen, sondern die bloße Tatsache der Hinterziehung. Ueber diese Tatsache haben die Steuerbehörden ohne Bindung an die Gerichte zu entscheiden. Wenn man zuerst die Strafgerichte entscheiden lassen wollte, könnten gerade verschiedene Auffassungen über steuerrechtliche Fragen entstehen, was § 433 aber verhindern will. Diese Bestimmung gibt den Steuerbehörden den Vorzug.

Voraussetzung ist nach § 433, daß die Verurteilung davon abhängt, daß ein Steueranspruch besteht und verkürzt ist. Der Anspruch entsteht nach den allgemeinen Grundsätzen des Steuerrechts gegen den primären Steuerschuldner. (Steueranspruch I.) Diese Steuer kann aber auch von demjenigen gefordert werden, bei dem das Gesetz die Hinterziehungsabsicht unterstellt (Steueranspruch II), ohne Rücksicht darauf, ob der Täter dieselbe Person ist, gegen welche Anspruch I geht.

Feststellung des Anspruchs I bedeutet Feststellung der primären Steuerschuld.

Feststellung des Anspruchs II bedeutet Feststellung des Anspruchs I und des Vorsatzes auf Grund der Rechtsvermutung.

Wenn also § 433 davon spricht, daß die Verurteilung vom Bestehen einer Steuerschuld abhängen muß, so kann nur Anspruch I gemeint sein, da Anspruch II ein Steueranspruch ex delictu ist, von dem — wie auch hier schon dargetan —[3]) die Verurteilung nicht abhängt, weil er erst Wirkung des Deliktes ist. Anspruch I ist Voraussetzung der Hinterziehung, Anspruch II deren Folge. Steht Anspruch II gegen den Täter fest, verneint das Gericht aber die Schuldfrage, so gehen die Ansichten nicht in einer steuerrechtlichen, sondern in der Schuldfrage auseinander. Wäre in § 433 der

---

[1]) Vgl. Lottner a. a. O. S. 108.
[2]) RFH. 13, 63. IV. S. vom 27. 6. 23.
RGStr. 57, 213. III. StrS. vom 28. 3. 23.
[3]) Siehe Seite 42!

Anspruch II gemeint, so hände dessen Feststellung das Gericht schon in der Schuldfrage, es bliebe ihm nur die Strafzumessung. Dies ist aber mit § 433 nicht vereinbar.

Wenn eine Hinterziehung überhaupt in Frage kommen soll, so m u ß der Anspruch I gegen irgend jemand entstanden sein. Dieser Anspruch muß rechtskräftig festgestellt sein und § 433 angewendet werden.

Wenn der Steueranspruch II gegen den Verkäufer festgestellt wird, so enthält der Bescheid:

1. den äußeren Tatbestand: der in Anspruch genommene ist „Verkäufer", er hat die Waren in Gewahrsam gehabt;
2. den inneren Tatbestand: der in Anspruch genommene hat die gesetzliche Vermutung des § 59 TabakStG. nicht widerlegt.

Die Feststellung des äußeren Tatbestandes ist zugleich die Feststellung des Anspruchs I dem Täter gegenüber. Es wird dabei eine Steuerforderung gegen den (eventl. unbekannten) Hersteller oder Einbringer (§§ 9, 10 TabakStG.) in einer bestimmten Höhe festgesetzt. Vom Bestehen dieses Anspruchs I hängt die Verurteilung wegen Hinterziehung ab, und bei Abweichung hiervon muß § 433 angewandt werden.

So die Begründung des Reichsfinanzhofs. Das Reichsgericht vertritt den entgegengesetzten Standpunkt für den gleichen Tatbestand:

Der Hinterziehungstatbestand ist in § 56 TabakStG. enthalten. Die §§ 58 und 59 sind keine besonderen Straftatbestände, sondern nur eine Reihe von Tatumständen, bei deren Vorhandensein die Steuerhinterziehung als gegeben angesehen wird.. Die Tabaksteuerhinterziehung setzt nur voraus:

1. daß irgendein Steueranspruch entstanden ist und
2. daß die Handlung irgendeines beliebigen Täters auf die Vereitelung dieses Anspruchs gerichtet gewesen ist.

Liegt einer der Vermutungstatbestände vor, so werden diese Voraussetzungen als gegeben unterstellt. Es wird unterstellt, daß irgendein Steueranspuerh — nicht gerade gegen den Täter — begründet ist und daß der Täter diesen — irgendwie begründeten — Anspruch vereiteln wollte. Ob nun einer dieser Vermutungstatbestände vorliegt, hat der Richter frei zu entscheiden. „Infolgedessen muß es auch der uneingeschränkten Tatsachenwürdigung des Gerichts überlassen werden, ob die Vermutung widerlegt ist. Sei es in Bezug auf den inneren Tatbestand, sei es dahin, daß es sich nachweislich um kein steuerpflichtiges Erzeugnis gehandelt hat. Auch letzteres muß der Strafrichter uneingeschränkt prüfen können; denn begriffsnotwendig umfaßt das Recht und die Pflicht, über das Gegebensein der Vermutungstatbestände zu entscheiden, auch die uneingeschränkte Zuständigkeit, über das Nichtvorhandensein dieser Tatsachen zu befinden, und läßt sich die positive Seite nicht von der negativen trennen."

Ergeht die Verurteilung in Ansehung eines der Vermutungstatbestände, so bilden demnach die für erwiesen erachteten Umstände die alleinige Grundlage des Urteils. Mit der Bejahung der Vermutungsfälle ist noch nichts über das Bestehen eines persönlichen Steueranspruchs gesagt, und die Verurteilung hängt in keiner Weise davon ab, ob ein persönlicher Steueranspruch gegen den Täter vorlag. Abs. 1 Satz 1 des § 433 stellt allerdings auch darauf ab, ob und in welcher Höhe ein Steueranspruch verkürzt ist. Hierüber hat die Steuerbehörde zu entscheiden. § 433 meint aber nur

einen solchen Bescheid, der auch dem Täter gegenüber wirksam ist.[1]) Da aber eben durch eine Verurteilung auf § 58 TabakStG. nichts über eine persönliche Steuerschuld festgestellt wird, entfällt jede Anwendung von § 433.

Ob der Hinterzieher nun seinerseits für die Steuer haftet, ist eine Frage für die Steuerbehörden. Anders wird die Sache, wenn eine Verurteilung aus § 56 TabakStG. direkt erfolgt, da in diesem Fall eine Steuerschuld vorausgesetzt wird.

Diese beiden Entscheidungen des Reichsfinanzhofs und des Reichsgerichts weichen in drei Punkten voneinander ab:

1. Nach RFH. ist das Gericht in der Entscheidung, ob einer der Vermutungstatbestände vorliegt, in objektiver Hinsicht gebunden, nach RG. objektiv und subjektiv frei.
2. Nach RFH. ist der Steueranspruch I der in § 433 gemeinte, nach RG. nicht.
3. Nach RFH. wird durch Feststellung des Anspruchs II gleichzeitig der Anspruch I gegen den Hinterzieher rechtswirksam festgesetzt, nach RG. nicht.

Wesentlich ist dabei nur der dritte Punkt. Die beiden anderen Fragen sind von der Stellung abhängig, die man zu dem letzten Punkt nimmt.

Nach § 433 sollen Widersprüche in steuerrechtlichen Fragen vermieden werden. Ob ein steuerpflichtiges Objekt vorliegt, ist aber eine steuerrechtliche Frage, und hierum handelt es sich, wenn das Gericht den äußeren Tatbestand der §§ 58 und 59 TabakStG. nachprüft. Der Grundgedanke des § 433 spricht also scheinbar gegen die Auslegung des Reichsgerichts, und Arlt[2]) bemerkt dazu, daß man in der Begründung des Reichsgerichts gerade bei dem wichtigsten Punkt ausreichende Gründe vermisse, nämlich bei der Behauptung, daß der Richter bei der objektiven Prüfung der Vermutungstatbestände frei sei. Dies ist aber nicht der wichtigste Punkt des Problems, sondern er ist abhängig von der Frage, ob durch Geltendmachen des Steueranspruchs II auch gleichzeitig der Anspruch I gegen den Hinterzieher rechtswirksam festgestellt wird.

Dies muß aber mit dem Reichsgericht verneint werden. Ein Steueranspruch kann nur gegen diejenige Person rechtswirksam festgestellt werden, gegen welche er sich richtet. Hier richtet sich der Anspruch I aber nicht gegen den Täter, sondern gegen jemand anders, der nicht einmal bekannt zu sein braucht. Der Täter hat mit dem Anspruch I nichts zu tun, wenn auch sein Delikt überhaupt erst begangen werden konnte, wenn jener Anspruch gegen irgend jemand bestanden hat. Wenn man also von dem Grundsatz ausgeht, daß die von § 433 geforderte Vorentscheidung Wirksamkeit gegen den Angeklagten haben muß, muß man die Anwendung dieser Vorschrift auf die Vermutungstatbestände verneinen. Die Rechtswirksamkeit des Bescheides gegen den Angeklagten selbst ist aber eine Forderung, die jetzt auch der Reichsfinanzhof für § 433 erhebt.[3])

---

[1]) Vgl. RGStr. 56, 397. I. StrS. vom 11. 7. 22.
[2]) Arlt, Z. Anw. d. § 433 b. TabStr.Hinterziehung S. 376 f.
[3]) RFH. 15, 199. IV. S. vom 21. 1. 25.
RFH. IV. S. vom 11. 1. 28. StA. 1928, 122.
RFH. IV. S. vom 4. 4. 28. StuW 1928, Nr. 400.
Siehe dazu auch die Ausführungen auf Seite 54 ff.

Es ist auch kein Unterschied zu machen in der Sachlage der gewöhnlichen Deliktstatbestände und der Vermutungstatbestände. Für die ersteren verneint aber der Reichsfinanzhof selbst die Anwendbarkeit des § 433 AO.,[1]) obwohl sie ganz genau ebenso liegen: Eine Hinterziehung durch einen Täter, der nicht schon vorher auf Grund des Steuerrechts Steuerschuldner war, kann nur in Frage kommen, wenn ein Anspruch gegen „Irgendwen" besteht. Von diesem Anspruch ist die Verurteilung an sich abhängig. Aber auch der Reichsfinanzhof will hier § 433 nicht anwenden, weil diesem Anspruch jede Rechtswirkung gegen den Hinterzieher fehlt, und nimmt nicht an, daß durch einen gegen den Hinterzieher ex delictu erhobenen Steueranspruch gleichzeitig auch eine gegen ihn wirksame Festsetzung der primären Steuerschuld erfolgt.

Danach mußte der Auffassung des Reichsgerichts beigepflichtet werden, für die sich auch Becker,[2]) Cattien[3]) und Lelewer[4]) entscheiden. Der Ansicht des Reichsfinanzhofs folgen Arlt[5]) und Pünder.[6])

Der Reichsfinanzhof hatte weiter keine Gelegenheit, seine Ansicht zu vertreten, weil infolge der Ablehnung des § 433 durch die Revisionsgerichte eine Entscheidung des Reichsfinanzhofs kaum mehr in Frage kommt. Es kann darum nicht festgestellt werden, ob er noch heute seinen alten Standpunkt einnimmt. Es erscheint das fraglich, weil er in Beziehung auf die Wirksamkeit des Steuerbescheids gegen den Angeklagten im allgemeinen seine Ansicht geändert hat und in neueren Entscheidungen im Gegensatz zu älteren diese Wirksamkeit ebenfalls fordert.[7]) Dagegen lassen Reichsgericht,[8]) Kammergericht[9]) und das Bayerische Oberste Landesgericht[10]) noch in einer Reihe weiterer Entscheidungen die gleiche Auffassung erkennen.

In einem Fall wird man aber die Bindung der Gerichte nach § 433 auch dann annehmen müssen, wenn man sie im allgemeinen bei den Vermutungstatbeständen verneint. Die Bindung muß eintreten, wenn die Finanzbehörde bei Vorliegen eines Vermutungstatbestandes feststellt, daß gar keine Verkürzung eines Steueranspruchs vorliegt. In diesem Fall handelt es sich höchstens um eine Ordnungswidrigkeit, es darf nur auf Ordnungsstrafe erkannt werden, und § 433 kommt nicht in Frage.[11])

Mit den Tatbeständen, welche unter gewissen Umständen das Vorliegen einer Steuerhinterziehung vermuten, dürfen nicht jene verwechselt werden, die lediglich eine Vermutung für das Bestehen einer Steuerschuld aufstellen. Es sind das beispielsweise die §§ 20 WeinStG. und 42 Abs. 2 TabakStG. Diese Vermutungen haben nur für die Steuerbehörden in

[1]) Siehe Seite 42 Fußnote 3!
[2]) Becker a. a. O. Anm. 3 b zu § 433.
[3]) Cattien a. a. O. Anm. VII zu § 433.
[4]) Lelewer a. a. O. S. 24.
[5]) Arlt, Z. Anw. d. § 433 b. TabakSt.Hinterziehung S. 376.
[6]) Pünder bei Mrozek, Anm. 3 zu § 433.
[7]) Siehe vorige Seite Fußnote 3!
[8]) RGStr. 57, 364. FerSen. vom 14. 9. 23.
RGStr. 58, 383. III. StrS. vom 20. 2. 24.
Rg. II. StrS. vom 15. 4. 26. StA. 1927, 113.
[9]) KG. vom 28. 9. 25. JW. 1925, 659.
[10]) BayOLG. vom 28. 9. 25. Recht 1925, Nr. 717.
[11]) Vgl. Becker a. a. O. Anm. 3 b zu § 433.

steuerrechtlicher Beziehung Geltung, aber nicht für den Strafrichter in einem Verfahren wegen Steuerhinterziehung.[1]) Im Strafverfahren entscheidet der Richter in freier Beweiswürdigung, ob die fehlende Ware an Verbraucher abgegeben worden ist usw. und ob dadurch ein Steueranspruch entstanden ist. Durch die Feststellung des Anspruchs ist der Richter nicht gehindert, ihn auf Grund eigener Erhebungen zu verneinen, wenn die Feststellung nur auf einer Rechtsvermutung beruhte.

d) Eine weitere Frage im Zusammenhang mit der Abhängigkeit des Urteils vom Bestehen des Steueranspruchs gibt der Tatbestand des Bandenschmuggels nach § 134 und der Zollhinterziehung nach § 135 VereinsZG. auf.

Auch in dieser Frage schien die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs von der des Reichsgerichts abzuweichen, der Widerspruch bestand aber nur scheinbar, und in einer neueren Entscheidung des Reichsfinanzhofs ist die Angelegenheit völlig geklärt worden.

Der steuerrechtliche Vorgang ist der, daß das Delikt der Konterbande nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs[2]) gleichzeitig einen Zollanspruch auslöst. Diesen Zollanspruch hat dann der Schmuggler hinterzogen. Der Tatbestand ist in steuerrechtlicher Beziehung ganz einwandfrei, nachdem unter Abkehr von der Quellentheorie des Einkommens und unter Zugrundelegung des Reinvermögenszugangs auch verbotene Geschäfte besteuert werden. Wenn also durch die Konterbande gleichzeitig ein Zollanspruch hinterzogen wird, müßte das Gericht bei der Verurteilung wegen dieser Zollhinterziehung durch § 433 an die Feststellungen der Zollbehörde gebunden sein. In dieser Erwägung hat auch der Reichsfinanzhof in einer früheren Entscheidung[3]) den § 433 AO. anwenden wollen.

Das Reichsgericht lehnt dagegen bei Zusammentreffen von Bandenschmuggel und Zolldefraudation die Anwendung jener Bestimmung ab.[4]) Das Gericht führt aus, daß der nachgewiesene äußere Tatbestand der nach § 134 VereinsZG. strafbaren Konterbande die rechtliche Möglichkeit ausschließt, in Bezug auf den Gegenstand der Konterbande eine Zollhinterziehung zu begehen. Der Vorsatz zur Begehung des Bandenschmuggels, der eine unerlaubte Einfuhr voraussetzt, schließt den Vorsatz zur Zollhinterziehung aus, da diese gerade eine erlaubte Einfuhr bedingt. Es ist aber eine vom Strafrichter zu entscheidende Frage, ob der Vorsatz der Konterbande noch für den zur Zolldefraudation gehörenden Vorsatz Raum läßt. Die Verneinung dieser Frage hat nichts mit der steuerrechtlichen Entscheidung zu tun, ob es zulässig und geboten ist, für einfuhrverbotene, eingeschmuggelte Gegenstände Einfuhrabgaben zu erheben. Eine Zollhinterziehung kommt also in Tateinheit mit Konterbande nicht in Frage. Diese selbst fällt aber nicht unter den Tatbestand des § 433, weil sie weder eine Zollhinterziehung oder -gefährdung noch mit diesen Delikten wesensgleich ist.

Diese Auffassung des Reichsgerichts steht nicht mit der vorher genannten des Reichsfinanzhofs im Widerspruch. Das Reichsgericht hat sich nämlich nur mit der strafrechtlichen Seite befaßt, während der Reichsfinanzhof lediglich davon ausgeht, daß auch bei der Konterbande ein Zoll-

[1]) Vgl. RFH. IV. S. vom 17. 9. 26. MrozKart. Nr. 33 zu § 433 AO.
[2]) RFH. 18, 111. IV. S. vom 13. 1. 26.
[3]) Siehe Fußnote 2!
[4]) RGStr. 60, 171. III. StrS. vom 15. 4. 26.
RG. II. StrS. vom 5. 7. 26. DStBl. 1926, 556.

anspruch entsteht, also auch objektiv verkürzt ist. Da die strafrechtliche Seite nicht der Untersuchung durch den Reichsfinanzhof unterliegt, mußte dieser nach dem objektiven Sachverhalt die Anwendung des § 433 zulassen. Nachdem das Reichsgericht die strafrechtliche Frage, ob Bandenschmuggel in Tateinheit mit Zolldefraudation möglich ist, ein für alle Mal verneint hat, trägt der Reichsfinanzhof in einer neueren Entscheidung dieser Ansicht Rechnung.[1]) Er erklärt, daß sein früherer Spruch in der Erwägung ergangen sei, daß eine Vorentscheidung über den auch bei Konterbande gemäß § 13 VereinsZG. entstandenen Zollanspruch für die Verurteilung aus § 135 VereinsZG. maßgebend sein würde, falls eine solche überhaupt in Frage käme. Nachdem das Reichsgericht nun erklärt hat, daß eine Verurteilung wegen Zollhinterziehung bei erwiesenem Bandenschmuggel nicht möglich ist, kommt auch die Feststellung des entstandenen Zollanspruchs nicht mehr in Betracht. Deshalb lehnt der Reichsfinanzhof nunmehr ebenfalls die Anwendung des § 433 in solchen Fällen ab.

e) Zu den im Vorhergehenden behandelten Spezialfällen, in denen eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung nicht von dem Bestehen eines Steueranspruchs abhängt, kommt ganz allgemein noch der Fall hinzu, daß der Richter schon aus subjektiven Gründen zu einer Entscheidung gelangt. Auf der subjektiven Seite ist der Richter vollkommen unabhängig und hat hier seine Entscheidung nach § 261 StPO. nach freier Beweiswürdigung zu treffen. Auf die Beurteilung der subjektiven Seite hat also die Finanzbehörde keinerlei Einfluß. Zu den Momenten, die der freien Beurteilung durch den Richter unterliegen, gehört neben der Entscheidung über Vorsatz und Fahrlässigkeit auch die Feststellung der Schuldausschließungsgründe, sei es speziell für das Steuerstrafrecht des entschuldbaren Irrtums nach § 358 AO. oder allgemein der Unzurechnungsfähigkeit nach § 51 StBG. In solchen Fällen kann das Bestehen eines Steueranspruchs unterstellt werden, ohne an dem Ergebnis etwas zu ändern. Ohne Rücksicht auf den objektiven Tatbestand kann der Richter hier zu einem Freispruch wegen Nichtvorhandensein des Vorsatzes oder zu einer Verurteilung bei versuchter Hinterziehung gelangen.[2]) Hier ist das Urteil also nicht von der Entscheidung über die steuerrechtliche Vorfrage abhängig, und es entfällt die Anwendung des § 433 AO.[3]) Zum inneren Tatbestand, in dessen Beurteilung das Gericht frei ist, gehört auch die Frage des Fortsetzungszusammenhanges der Straftat.[4])

2. Außer der Abhängigkeit des Urteils vom Bestehen des Steueranspruchs und dem Vorliegen der Verkürzung hat noch die Höhe der Verkürzung für § 433 AO. Bedeutung. Von der Höhe der Verkürzung kann das Urteil insofern abhängen, als in verschiedenen Steuergesetzen ein bestimmtes Vielfaches der hinterzogenen Steuersumme als Strafe angedroht oder ein Strafrahmen von und bis zu einem bestimmten Vielfachen ge-

[1]) RFH. IV. S. vom 19. 5. 26. MrozKart. Nr. 29 zu § 433 AO.
[2]) Vgl. Seite 38.
[3]) Becker a. a. O. Anm. 3 a zu § 433.
Cattien a. a. O. Anm. IV zu § 433.
Heinrich, Handbuch, Anm. 4 zu § 433.
Pünder bei Mrozek, Anm. 3 Abs. 3 zu § 433.
RGStr. 56, 278. IV. StrS. vom 3. 2. 22.
RGStr. 62, 328. II. StrS. vom 8. 11. 28.
RG. II. StrS. vom 22. 4. 26. DStBl. 1926, 425.
[4]) Vgl. RG. II. StrS. vom 11. 4. 24. Recht 1924, Nr. 1187.

zogen ist. Hiernach setzt die Strafe in ihrer Höhe stets das Vorliegen einer Verkürzung in einer ganz bestimmten Höhe voraus, die nach dem Grundgedanken des § 433 mit der von der Steuerbehörde festgestellten Höhe des Steueranspruchs übereinstimmen muß. Dieser starre Strafrahmen ist jetzt allerdings durch die gleich zu besprechende dritte Steuernotverordnung vom 14. 2. 1924 geändert worden. Vor dieser Verordnung war die Höhe der Verkürzung jedoch wegen der darauf Bezug nehmenden Strafandrohung eine steuerrechtliche Vorfrage, von der die Strafzumessung im Urteil abhing. Die Gerichte waren deshalb auch hier an die Feststellungen der Steuerbehörde gebunden und mußten das in § 433 vorgesehene Verfahren einschlagen, wenn sie nach ihren eigenen Erhebungen zu einer anderen Höhe der Steuerverkürzung gelangten, die sie ihrem Urteil zu Grunde legen wollten. Durch eine Entscheidung des Reichsfinanzhofs war auch die Höhe der Verkürzung für die Gerichte bindend festgestellt.

a) Für den vor der dritten Steuernotverordnung geltenden Rechtszustand ergab sich nun die Frage, ob auch dann eine Abhängigkeit des Urteils von der Höhe der hinterzogenen Summe vorlag, wenn die Höhe der Steuerschuld mangels Unterlagen nicht positiv festgestellt werden konnte, sondern nach § 210 AO. durch Schätzung ermittelt wurde, und ob der Richter auch dann § 433 anwenden mußte, wenn er die Höhe eines nur durch Schätzung ermittelten Steueranspruches anders beurteilte wie die Steuerbehörde.

In einer Entscheidung älteren Datums hat der vierte Strafsenat des Reichsgerichts diese Bindung auch für einen nur durch Schätzung ermittelten rechtskräftigen Steuerbescheid bejaht.[1]) Er sah einen Verstoß der Strafkammer darin, daß diese, ohne das in § 433 vorgesehene Verfahren einzuschlagen, fesstellte, daß in der gerade vorliegenden Strafsache die unbestimmten Umsätze nicht die Höhe des rechtskräftigen Steuerbescheids erreicht hätten, und deshalb von dem Bescheid hinsichtlich der Höhe der Steuersumme abgewichen war. Nach Ansicht des vierten Strafsenats ist Voraussetzung für § 433 nur, daß ein rechtskräftiger Steuerbescheid vorliegt. Auf welche Art dieser zustandegekommen ist, ist gleichgültig. Der Schätzungsbescheid ist genau so ein rechtskräftiger Steuerbescheid wie jeder andere auch.

In dieser Begründung wird aber übersehen, daß § 433 noch andere Anforderungen stellt, wie nur einen rechtskräftigen Bescheid. So änderte auch der vierte Strafsenat, durch die entgegengesetzte Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs[2]) beeinflußt, seine Meinung und betonte in einer neueren Entscheidung[3]) ausdrücklich, daß er an seiner alten Auffassung nicht mehr festhalte. In demselben Sinne entschied später der erste Strafsenat des Reichsgerichts,[4]) während der fünfte eine Erörterung dieser Frage ablehnt, weil sie bei dem Standpunkt des Reichsfinanzhofs, der die Anwendung von § 433 doch nicht zuließ, zwecklos wäre.[5])

---

[1]) RG. IV. StrS. vom 24. 1. 22. DStZ. 1922, 728.
[2]) RFH. 10, 280. IV. S. vom 17. 10. 22.
RFH. 18, 111. IV. S. vom 13. 1. 26.
RFH. III. S. vom 8. 2. 23. JW. 1923, 621.
RFH. IV. S. vom 4. 3. 25. DStBl. 1925, 289.
RFH. IV. S. vom 21. 12. 26. ZfZ. 1927, 106.
[3]) RGStr. 58, 195. IV. StrS. vom 11. 4. 24.
[4]) RGStr. 59, 258. I. StrS. vom 16. 6. 25.
RG. I. StrS. vom 7. 7. 25. MrozKart. Nr. 24 zu § 433 AO.
[5]) RGStr. 57, 217. V. StrS. vom 13. 4. 23.

Die Auffassung, daß eine Bindung der Gerichte an die Höhe eines nur durch Schätzung ermittelten Steueranspruches nicht eintreten kann, ist richtig. Wenn nämlich die Steuer nur nach § 210 AO. geschätzt war, war nicht ein bestimmtes Vielfaches der hinterzogenen Summe als Strafe angedroht, sondern die Strafzumessung hatte nach dem durch § 362 AO. alte Fassung gegebenen Strafrahmen zu erfolgen. Innerhalb dieses Strafrahmens konnte sich der Richter frei bewegen, und die Höhe der Strafe stand in keinem Zusammenhang mit der Höhe der hinterzogenen Steuersumme. Die von § 433 geforderte Voraussetzung der Abhängigkeit war also nicht gegeben. Die Höhe der Steuerverkürzung war in diesem Fall nicht gesetzliche Grundlage für die Höhe der Geldstrafe, sondern nur ein dem richterlichen Ermessen anheimgegebener Strafzumessungsgrund.

Nicht nur den unteren Instanzen des Steuerrechtsmittelverfahrens, sondern auch dem Reichsfinanzhof gegenüber war das Gericht bezüglich der Höhe der Schätzung frei. Daß hier kein Unterschied bestehen konnte, ergibt sich schon daraus, daß der Reichsfinanzhof im Rechtsmittelverfahren gar nicht über die Höhe der Schätzung, sondern nur über deren Zulässigkeit zu befinden hatte.

Die Frage, ob beim Abweichen von der durch Schätzung ermittelten Höhe einer Steuerschuld das Verfahren nach § 433 eingeschlagen werden mußte, konnte eigentlich gar nicht entstehen, wenn die Finanzbehörde in ihrem Strafbescheid nicht die geschätzte Steuersumme zu Grunde legte, sondern die Strafzumessung gleich richtig nach § 362 AO. vornahm. In diesem Fall war ein Abweichen in der Höhe der Strafe kein Abweichen in einer Steuerfrage, sondern nur ein Abweichen vom Strafbescheid, was nach § 434 AO. ohne weiteres möglich ist.

Unter diesen Umständen mußte also für Schätzungen nach § 210 AO. die Anwendbarkeit des § 433 verneint werden. So urteilt auch die herrschende Meinung.[1]) Der anfangs vom vierten Strafsenat des Reichsgerichts ausgesprochenen Ansicht wollen dagegen Jacobsohn[2]) und Mannheim[3]) den Vorzug geben.

Jacobsohn begründet seine Annahme damit, daß § 433 eine Sondervorschrift gegenüber den §§ 265–284 AO. sei, die die Rechtsbeschwerde vor dem Reichsfinanzhof behandeln. Dies ergäbe sich daraus, daß der Reichsfinanzhof nach § 433 auch rechtskräftige Entscheidungen umstoßen könne. Diese Begründung sagt aber nur, daß der Reichsfinanzhof im Verfahren nach § 433 auch über die Höhe der Schätzung befinden könnte, während er im Rechtsmittelverfahren nur deren Zulässigkeit in Betracht zu ziehen hat. Das kann unbestritten bleiben. Er könnte in einem Verfahren nach § 433 auch über die Höhe der Schätzung urteilen, weil er in diesem Fall auch über neue Tatsachen zu entscheiden hat. Dies Verfahren

---

[1]) Vgl. Becker a. a. O. Anm. 1 c zu § 433.
Bühler, Lehrbuch, S. 523.
Heinrich, Handbuch, Anm. 5 zu § 433.
Jahn a. a. O. S. 701.
Kloß bei Marcuse, S. 111.
Pünder bei Mrozek, Anm. 3 Abs. 5 zu § 433.
Schmauser, Steuerprozeß, S. 35.

[2]) Jacobsohn a. a. O. S. 1592.

[3]) Mannheim a. a. O. S. 178 ff.

kommt aber nur in Frage, wenn die dort verlangten Umstände vorliegen, was hier nicht der Fall ist. Wenn die Höhe der Steuer nur durch Schätzung nach § 210 AO. ermittelt ist, ist die Höhe der Strafe wegen § 362 AO. von der Höhe der Steuersumme unabhängig.

Mannheim führt zur Begründung seiner Ansicht aus, daß zwar bei der Schätzung das sonst außerhalb von § 362 vorgeschriebene gesetzliche Verhältnis zwischen der Höhe der Hinterziehung und der Strafe fortfällt, daß damit aber nicht jeder Zusammenhang gelöst sei. Als Faktoren für die Strafzumessung kämen neben anderen das Maß der Schuld und die Schwere der Tatfolgen in Betracht. Es sei für die Strafzumessung ein Unterschied, ob der Täter 10 oder 1000 hinterzogen habe. Die Höhe der Hinterziehung spiele also doch eine Rolle, und es sei nicht zutreffend, wenn der Reichsfinanzhof sage, daß jede Schätzung des Betrages durch ihn bedeutungslos wäre.[1]) Der Reichsfinanzhof käme, wie Bühler[2]) zum Ausdruck bringt, aus praktischen Gründen zu seiner Stellungnahme. Aus praktischen Gründen dürfe man aber keine Gesetzesvorschrift umstoßen. Entweder man empfinde sie als Belastung, dann solle man sie beseitigen, oder aber man empfinde ihre Tendenz wertvoll, dann solle man sie auch anwenden.

Diese Ausführungen sind nicht stichhaltig. Von Einfluß ist allerdings die Höhe der Hinterziehung auch in den Fällen der Schätzung auf die Strafzumessung. Diese Beeinflussung ist aber keine begriffsnotwendige Anhängigkeit, wie sie § 433 verlangt. Der Reichsfinanzhof hat in der angeführten Entscheidung nur zum Ausdruck gebracht, daß eine Schätzung durch ihn selbst ohne Bedeutung sei. Das ist richtig; gewiß macht es einen Unterschied für die Strafzumessung, ob 10 oder 1000 hinterzogen sind, aber das soll das Gericht ja feststellen. Um eine von der rechtskräftigen Schätzung abweichende Ansicht zu haben, muß das Gericht ja eigene Feststellungen machen, und diese sind dann natürlich von ausschlaggebender Bedeutung für die Strafzumessung. Es ist nicht einzusehen, was es für einen anderen Einfluß auf die Strafzumessung haben soll, wenn die Höhe der Hinterziehung nicht durch das Gericht, sondern durch den Reichsfinanzhof festgestellt wird, wie Mannheim es verlangt. Der Vorrang der Steuerbehörde ist in § 433 nicht ein für alle Mal festgelegt, sondern nur für die Fälle, in denen wegen der begriffsnotwendigen Abhängigkeit des Urteils von der steuerrechtlichen Vorfrage Widersprüche zwischen Finanzbehörden und Gerichten zu befürchten sind. Ein solcher Fall liegt aber hier nicht vor.

Auch Bühler will an der von Mannheim zitierten Stelle[3]) nicht sagen, daß der Reichsfinanzhof allein aus praktischen Gründen zu seiner Ansicht gelangt sei, sondern er bemerkt, daß bei dieser Sachlage insofern ein praktisches Ergebnis herausgekommen sei, als ein großer Kreis von Fällen aus dem Anwendungsgebiet des § 433 ausgeschlossen werde. Die sicher wertvolle Tendenz der Vorschrift bleibt bei geschätzten Steueransprüchen unberührt, weil hier durch die Zumessung der Strafe nichts über die Höhe der Steuerschuld gesagt wird. Beide sind wegen § 362 AO. voneinander unabhängig. Und wenn das Strafmaß lediglich in den Gründen nach einer weniger hohen Steuersumme bestimmt wird, so liegt das daran, daß die

---

[1]) RFH. 10, 280. IV. S. vom 17. 10. 22.
[2]) Bühler, Bem. zu RFH. vom 8. 2. 23 S. 621.
[3]) Siehe Fußnote 2.

Bestrafung nur nach den strengen Beweisregeln des Strafprozesses, die Steuerfestsetzung dagegen schon auf eine nach § 210 AO. erfolgte Schätzung erfolgen konnte. Demnach liegt bei einer Schätzung der Steuerschuld und einer Strafzumessung nach § 362 AO. alte Fassung keine Bindung der Gerichte hinsichtlich der Höhe der Steuersumme vor.

b) Wenn durch § 362 AO. a. F. der § 433 für eine große Anzahl von Steuerstrafsachen ausgeschaltet wurde, so wird dieser Kreis noch erweitert durch die dritte Stuernotverordnung vom 14. 2. 24. Durch diese Verordnung wird nicht nur bei geschätzter Steuerhöhe, sondern im allgemeinen die Strafe von der Höhe der Hinterziehung unabhängig gemacht. Der § 359 AO. in der Fassung der 3. StNVO. gibt einen allgemeinen Strafrahmen, innerhalb dessen sich der Richter frei bewegen kann und § 433 nicht anzuwenden braucht, wenn er der Strafzumessung eine andere Steuersumme zu Grunde legen will, wie die von der Steuerbehörde festgesetzte. Nur für Zölle und Verbrauchsteuern läßt § 359 AO. neue Fassung ein Mindeststrafmaß in Höhe des Vierfachen der hinterzogenen Summe bestehen: also nur, wenn eine Zoll- oder Verbrauchsteuerhinterziehung bestraft werden soll, ist die Strafe auch heute noch abhängig von der Höhe des festgestellten Steueranspruchs, aber auch nur insoweit, als der Richter nicht unter das durch die Feststellung der Finanzbehörden gegebene Mindeststrafmaß heruntergehen darf, ohne das in § 433 vorgesehene Verfahren einzuschlagen. Auch diese Ausnahme entfällt, wenn der Steueranspruch nicht festgestellt, sondern nur geschätzt werden kann. In diesem Fall bleibt es auch hier bei dem allgemeinen Strafrahmen.[1])

Es kann sich nun noch der Fall ergeben, daß eine Steuer zum Teil festgestellt, zum Teil aber nur geschätzt werden kann. Wenn es sich dann um eine Zoll- oder Verbrauchsteuerhinterziehung handelt, ist der Richter durch die Höhe des festgestellten Teils der Steuerschuld auf ein bestimmtes Vielfaches dieses Teils nach unten gebunden. Für den nur geschätzten Teil muß er zu dieser Strafe wenigstens noch die Mindesstrafe der 3. Steuernotverordnung, also 3 Mark, hinzurechnen.[2])

Durch die dritte Steuernotverordnung fällt also für den größten Teil aller Fälle die Anwendung des § 433 fort, weil die Höhe der Geldstrafe nicht mehr abhängig ist von der Höhe der hinterzogenen Steuersumme. Anders liegt aber die Sache, wenn zwar der Steueranspruch seiner Höhe nach nur geschätzt oder sonst nach dem allgemeinen Strafrahmen zu ahnden ist, der Richter aber das Bestehen der Steuerschuld oder das Vorliegen einer Verkürzung ganz verneinen will. In diesem Fall hängt auch bei dem allgemeinen Strafrahmen die Bestrafung vom Bestehen des Steuer-

---

[1]) Vgl. Bühler, Lehrbuch, S. 532.
Becker a. a. O. Anm. 8 zu § 433.
RGStr. 59, 258. I. StrS. vom 16. 6. 25.
RG. II. StrS. vom 30. 10. 25. DJZ. 1926, 455.
RFH. 16, 248. VI. S. vom 20. 5. 25.
RFH. VI. S. vom 26. 11. 24. DJZ. 1925, 103.
RFH. II. S. vom 4. 4. 25. DStBl. 1925, 289.

[2]) Vgl. RG. I. StrS. vom 21. 12. 26. StA. 1927, 346.

anspruches ab, wenn auch die Höhe unbeachtlich ist. Deshalb muß die Frage, ob der Steueranspruch überhaupt besteht, auch bei nur geschätzter Höhe und in der neuen Fassung von § 359 AO. beachtet werden.[1])

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang noch § 2 Abs. 2 StGB., nach welchem bei Verschiedenheit der Gesetze von der Zeit der Tat bis zur Aburteilung das mildere Gesetz anzuwenden ist. Wenn daher ein vor Inkrafttreten der 3. StNVO. begangenes Delikt abzuurteilen ist, muß erst in jedem Fall festgestellt werden, nach welcher Fassung die Strafe zu bemessen ist. Je nach der Entscheidung hierüber können sich Unterschiede für die Anwendung des § 433 AO. ergeben, der nach der alten Fassung vielleicht verlangt wird, während seine Beachtung in der neuen Form nicht mehr erforderlich ist.

§ 3. Das Verfahren.

Nachdem die Vorbedingungen für die Anwendbarkeit des § 433 AO. untersucht und festgestellt sind, kann nunmehr das von jener Vorschrift vorgesehene Verfahren ins Auge gefaßt werden. Dies ist nicht für jeden Fall gleich, sondern gestaltet sich verschieden, je nachdem, ob der Reichsfinanzhof in einer Sache gesprochen hat, oder ob nur eine rechtskräftige Entscheidung der unteren Finanzbehörde vorliegt, oder ob eine Entscheidung überhaupt noch nicht ergangen ist. Welche von diesen drei Möglichkeiten in Frage kommt, ist für jeden einzelnen Fall in concreto zu prüfen. Demnach hat sich das Gericht im Laufe des Strafverfahrens über folgende Fragen schlüssig zu werden:

1. Liegt ein Fall im Geltungsbereich des § 433 AO. vor?
2. Ist die steuerrechtliche Vorfrage für das Urteil maßgebend?
3. Liegt eine rechtskräftige Entscheidung des Reichsfinanzhofes vor?
4. Wenn nein, ist überhaupt schon eine rechtskräftige Entscheidung da?
5. Gegebenen Falles: Ist diese zutreffend?

Je nach der Beantwortung dieser Fragen gestaltet sich das Verfahren verschieden.

A. Wenn der Reichsfinanzhof im steuerlichen Rechtsmittelverfahren in einer Sache entschieden hat, so tritt die schon behandelte weitgehende Bindung der Strafgerichte an seinen Spruch ein. Die Möglichkeit, den objektiven Tatbestand nach ihren eigenen Feststellungen zu berichtigen, besteht dann für die Gerichte nicht mehr.[2])

1. Die Bindung der Strafgerichte wird jedoch nur durch Sachentscheidungen des Reichsfinanzhofs bewirkt.[3]) Wenn dieser nur ein Rechtsmittel als formell unzulässig zurückverwiesen hat, liegt keine Entscheidung in der Sache selbst vor, hierüber haben vielmehr nur die unteren Steuerbehörden geurteilt. Eine Sachentscheidung im Sinne des § 433 AO. ist nur dann vor-

---

[1]) Vgl. RGStr. 59, 258. I. StrS. vom 16. 6. 25.
RG. II. StrS. vom 23. 3. 26. DStBl. 1926, 425.
RG. II. StrS. vom 23. 4. 28. Recht 1928, 352.
RFH. IV. S. vom 26. 11. 24. DJZ. 1925, 103.
Becker a. a. O. Anm. 8 zu § 433.
Jadesohn a. a. O. S. 372.

[2]) Siehe Seite 9 f.

[3]) Vgl. KG. vom 5. 5. 27. StA. 1927, 292.
Becker a. a. O. Anm. 6 zu § 433.

handen, wenn der Reichsfinanzhof sich über das Bestehen der Steuerschuld schlüssig geworden ist. Es gibt Fälle, beispielsweise in Art. VII § 48 der 3. StNVO., in denen der Reichsfinanzhof kraft gesetzlicher Vorschrift nicht berechtigt ist, den streitigen Steueranspruch selbst einer Prüfung zu unterziehen. Wenn der Reichsfinanzhof hier eine Rechtsbeschwerde als unbegründet zurückweist, so erläßt er zwar keine Formalentscheidung, sondern entscheidet sachlich über die richtige Anwendung des Ermessens der unteren Instanz, es ist das aber keine Sachentscheidung im Sinne von § 433 AO.[1]) Hier ist est notwendig, daß sachlich gerade über das Bestehen der Steuerschuld und ihre Verkürzung geurteilt wird. Da das in den beschriebenen Fällen nicht so ist, ist hier nicht so zu verfahren, wie wenn eine Reichsfinanzhofsentscheidung vorliegt, sondern so, wie wenn überhaupt erst die untere Instanz sich mit der Sache befaßt und rechtskräftig entschieden hätte. Mit dem Bestehen des Steueranspruchs, was ja der springende Punkt für § 433 ist, hat sich ja auch nur die untere Instanz beschäftigt.

2. Weiterhin ist es erforderlich, um die absolute Bindung an den Spruch des Reichsfinanzhofs zu bewirken, daß dieser gegenüber dem jeweiligen Angeklagten Wirksamkeit besitzt.[2]) Dies Erfordernis ist im Laufe dieser Abhandlung schon verschiedentlich erwähnt worden[3]) und muß nunmehr eingehend erörtert werden.

Wirksamkeit gegen den Angeklagten hat eine Vorentscheidung nur dann, wenn sich das Besteuerungsverfahren ebenfalls gegen ihn selbst richtete, denn nur dann hatte er Einfluß auf den Spruch dadurch, daß er selbst das Notwendige zur Klärung der Sachlage tun konnte. Nur, wenn eine Person auf das Zustandekommen einer Entscheidung im Besteuerungsverfahren Einfluß gehabt hat, kann auch von einer Wirksamkeit gegen sie gesprochen werden, denn es erscheint ausgeschlossen, den Tatbestand einer Entscheidung zu Ungunsten jemandes zu benutzen, der selbst nichts zur richtigen Feststellung des Sachverhalts tun konnte, weil der Spruch sich gegen einen andern richtete. Eine Durchbrechung dieses Prinzips ist allerdings durch eine ausdrückliche Bestimmung des Gesetzes, nämlich durch § 226 AO. gegeben. Hier gilt die Entscheidung gegen gewisse Personen, die zur Wahrnehmung der Interessen anderer befugt sind, ohne weiteres auch gegen den Vertretenen. Immerhin ist auch hier der Einfluß des Vertretenen auf das Zustandekommen der Entscheidung nicht ganz ausgeschaltet, da er selbst zu den wesentlichen Prozeßmaßnahmen berechtigt ist und von der Steuerbehörde auch von Amts wegen als Beteiligter hinzugezogen werden kann.

Eine Entscheidung gegen Dritte will also § 433 regelmäßig nicht beachtet wissen. Der Grundgedanke dieser Vorschrift ist nur der, auseinandergehende Entscheidungen über denselben Tatbestand zu vermeiden. Derselbe Tatbestand ist aber nur dann vorhanden, wenn es sich sowohl um dieselbe Sache als auch um dieselbe Person handelt.

---

[1]) Vgl. RGStr. 62, 322. II. StrS. vom 8. 11. 28.
[2]) Vgl. Becker a. a. O. Anm. 4 zu § 433.
Cattien a. a. O. Anm. VI zu § 433.
Lelewer a. a. O. S. 24.
[3]) Siehe Seite 38 und 45 f.

Wenn nun eine Steuerhinterziehung zu Gunsten eines andern begangen ist, erscheint diese Auffassung auf den ersten Blick etwas zweifelhaft, denn die Verurteilung hängt in diesem Fall gerade davon ab, ob gegen den andern ein Steueranspruch bestanden hat und verkürzt worden ist. Auch außer der Hinterziehung zu Gunsten anderer kommen Fälle vor, bei denen der Strattatbestand nur erfüllt sein kann, wenn eine Steuerschuld dritter Personen bestanden hat. Einen dieser Fälle bilden die hier schon eingehend erörterten Delikts- und Vermutungstatbestände.[1]) In Erwägung dieser Abhängigkeit des Urteils von dem Bestehen des Steueranspruchs gegen eine andere Person wie den Angeklagten hat der Reichsfinanzhof in älteren Entscheidungen die Ansicht vertreten, daß auch eine solche Steuerfestsetzung unter § 433 AO. falle, die sich nicht gegen den Angeklagten selbst richtet, wenn nur die Abhängigkeit des Urteils gegeben ist.[2]) Auch der zweite Strafsenat des Reichsgerichts spricht in einem Urteil früheren Datums[3]) die Ansicht aus, daß eine Steuerrechtsmittelentscheidung für § 433 auch dann in Frage kommt, wenn sie gegen einen von mehreren Gesamtschuldnern gerichtet war, im Strafverfahren aber ein anderer Gesamtschuldner angeklagt war. In dieser Entscheidung liegt dann allerdings noch die Besonderheit vor, daß der Täter und der vom Steuerbescheid Betroffene Gehilfen waren, wovon noch später zu sprechen sein wird.[4]) Auf diese Besonderheit stellt der zweite Strafsenat seine Entscheidung aber nicht ab, sondern nur auf die Tatsache, daß sie Gesamtschuldner waren und eventl. noch Hinterziehung zu Gunsten des andern in Frage käme. Diese Auffassung steht mit der übrigen Rechtsprechung des Reichsgerichts nicht im Einklang, im Hinblick auf neuere Entscheidungen[5]) ist ihr auch weiter keine Bedeutung beizumessen.

Daß bei einer Hinterziehung zu Gunsten Dritter und in anderen Fällen die Bestrafung von dem Bestehen eines Steueranspruchs gegen den Dritten abhängt, steht außer Zweifel. Ohne den Steueranspruch liegt gar keine strafbare Handlung vor, weil der objektive Tatbestand der Hinterziehung nicht gegeben ist. Dennoch kommt hier § 433 nicht zur Anwendung, weil diese Vorschrift nur dann auseinandergehende Entscheidungen vermeiden will, wenn es sich um dieselbe Sache handelt, d. h. wenn sich Besteuerungs- und Strafverfahren gegen dieselbe Person richten. Dies ergibt sich vor allem aus § 433 Abs. 3. Eine Berichtigung nach der vom Reichsfinanzhof auf Anruf nach § 433, also im Strafverfahren, getroffenen Entscheidung kann nur dann in Frage kommen, wenn diese auch gegenüber dem Steuerpflichtigen gilt, gegen den die Steuer festgesetzt wurde. Die Entscheidung auf Anruf — im Strafverfahren — und die Steuerfestsetzung müssen gegen dieselbe Person gehen, der Angeklagte muß also derjenige sein, der vorher am Steuerfestsetzungsverfahren beteiligt war.

Unter diesen Erwägungen lehnt das Reichsgericht in einem Urteil des ersten Strafsenat[6]) allgemein den § 433 für alle diejenigen Fälle ab, in welchen die in Betracht zu ziehende Steuerfestsetzung sich gegen eine

---

[1]) Siehe Seite 43 ff.
[2]) RFH. II. S. vom 19. 9. 22. StuW. 1922, 1139.
RFH. 13, 63. IV. StrS. vom 27. 6. 23.
[3]) RG. II. StrS. vom 12. 12. 22. MrozKart. Nr. 11 zu § 433 AO.
[4]) Siehe Seite 57.
[5]) Siehe Fußnote 6 und Fußnoten 1—3 auf S. 56!
[6]) RGStr. 56, 397. I. StrS. vom 11. 7. 22.

andere Person richtet wie den Angeklagten. Ebenso wird in einem andern Urteil die Anwendung des § 433 auf die Vermutungstatbestände verneint.[1]) Ferner wird die Vorschrift abgelehnt, wenn bei einer Grunderwerbsteuerhinterziehung die Steuer gegen den Erwerber festgesetzt, das Strafverfahren aber gegen den Veräußerer gerichtet ist.[2]) Die gleiche Rechtslage besteht, wenn am Besteuerungs- und Strafverfahren verschiedene Gesamtschuldner beteiligt sind,[3]) und ebenso liegt die Sache, wenn der Vorstand einer Aktiengesellschaft angeklagt ist, während der Steuerbescheid die Gesellschaft selbst betraf.[4]) Dieser Rechtsprechung des Reichsgerichts folgt auch das Kammergericht, indem es § 433 nicht anwendet, wenn die Steuerfestsetzung gegen eine G. m. b. H., das Strafverfahren aber gegen ein Mitglied derselben gerichtet ist.[5])

Die beiden zuletzt angeführten Entscheidungen zeigen, daß es keinen Unterschied macht, ob die am Steuerverfahren beteiligte dritte Person eine natürliche oder eine juristische Person ist. Im letzteren Fall läßt sich allerdings für die Begründung der Ansicht von der Unwirksamkeit der Steuerentscheidung, wenn sie sich gegen einen andern wie den Angeklagten richtet, ein Punkt nicht immer halten, nämlich der, daß die Anwendung des § 433 zur Ungerechtigkeit werden kann, wenn der Angeklagte vorher im Besteuerungsverfahren keinen Einfluß auf die Feststellung derjenigen Tatsachen gehabt hat, die ihm im Strafverfahren als objektiver Tatbestand zur Last gelegt werden sollen. Wenn der Steuerschuldner eine juristische Person ist, wird der Angeklagte in vielen Fällen auch an der Feststellung im Besteuerungsverfahren stark beteiligt sein, sei es als Vertreter der juristischen Person, sei es, daß er als ihr alleiniger Gesellschafter praktisch mit ihr sogar identisch ist. Daß der Angeklagte aber keinen Einfluß auf die Steuerfestsetzung hat, wenn sie sich gegen einen andern richtet, ist aber nicht nur alleiniger Grund, sondern nur einer von vielen, um hier § 433 nicht anzuwenden. Abgesehen hiervon ist es auch gar nicht begriffsnotwendig, daß ein Einfluß des Angeklagten auf den Steuerbescheid besteht, wenn sich dieser gegen eine juristische Person richtet. Einheitlich muß die Anwendung des § 433 aber sein, und es kann nicht erst von Fall zu Fall untersucht werden, ob der Angeklagte selbst hinter der juristischen Person steckt oder nicht. Stets liegt hier im Besteuerungsverfahren ein anderer Tatbestand vor wie im Strafverfahren, da es sich zwar um dieselbe Sache, aber um verschiedene Personen handelt. § 433 will aber nur für denselben Tatbestand auseinandergehende Entscheidungen vermeiden, dazu gehört es aber, daß sowohl Sache als auch Person dieselbe ist. Ist das nicht so, entfällt der Zweck der Vorschrift, und sie braucht nicht angewendet zu werden.

Der Ansicht des Reichsgerichts schließt sich später auch der Reichsfinanzhof an. In neueren Entscheidungen verneint dieser ebenfalls die Anwendung des § 433, wenn der Steuerbescheid nicht gegen die vom Strafverfahren betroffene Person ergangen ist.[1]) Speziell sieht der Reichsfinanz-

---

[1]) RGStr. 57, 220. V. StrS. vom 13. 4. 23. Siehe auch Seite 43 ff.
[2]) RG. II. StrS. vom 10. 11. 24. DStBl. 1925, 225.
RG. II. StrS. vom 8. 10. 25. StuW. 1926, 726.
[3]) RG. III. StrS. vom 20. 2. 28. Recht 1928, 240.
[4]) KG. vom 5. 5. 27. ZfZ. 1927, 422.
[5]) RFH. 15, 199. IV. S. vom 21. 1. 25.

hof einen Steuerbescheid gegen einen Konkursverwalter und die daraufhin erfolgende Tabellenfestsetzung nicht als eine gegen den Gemeinschuldner wirksame Steuerentscheidung[1]) und eine Festsetzung gegen eine offene Handelsgesellschaft nicht als Bescheid gegen deren Gesellschafter an.[2])

Nach diesem Wechsel in der Auffassung des Reichsfinanzhofs stimmt dessen Rechtsprechung in dieser Frage im Prinzip wieder mit der des Reichsgerichts überein.

Nicht zutreffend ist aber die Entscheidung des Reichsfinanzhofs, in der dieser die Steuerfestsetzung gegen den Konkursverwalter nicht als Bescheid ansieht, der gegen den Gemeinschuldner persönlich wirkt. Diesen Fall[3]) lehnt wiederum das Reichsgericht mit Recht als zu dieser Gruppe gehörig ab. Hier liegt gerade ein Ausnahmefall vor, wo der Bescheid kraft einer Sondervorschrift auch Wirkung gegen eine andere Person hat, wie die, gegen welche er ergangen ist. Der Grund liegt in § 226 AO. Der Konkursverwalter gehört zu denjenigen Personen, die berechtigt und verpflichtet sind, die Interessen anderer, hier des Gemeinschuldners, als Steuerzahler wahrzunehmen. Deshalb ist nach § 226 AO. die Wirkung des Steuerbescheids gegen Konkursverwalter auch gegen den Gemeinschuldner gegeben. Wegen § 6 KO. muß der Steueranspruch nach Konkurseröffnung gegen den Konkursverwalter erhoben werden, er behält jedoch wegen § 226 AO. seine Wirkung auch gegen den Gemeinschuldner persönlich, ohne daß er gegen ihn erst besonders festgestellt zu werden braucht. Der angeklagte Gemeinschuldner ist indirekt auch am Besteuerungsverfahren beteiligt, und damit ist das Hauptargument vorhanden, dessen Fehlen zur Ablehnung des § 433 führte: Da die Entscheidung im Strafverfahren gegen eine, wenn auch nur indirekt am Besteuerungsverfahren beteiligte Person geht, ist die Möglichkeit vorhanden, die Steuerentscheidung gegebenen Falles nach § 433 Abs. 3 zu berichtigen, was nicht vorgenommen werden kann, wenn im Besteuerungs- und im Strafverfahren verschiedene Personen auftreten.

Neben der Entscheidung gegen den Konkursverwalter, die auch als Vorentscheidung gegen den Gemeinschuldner gilt, kommen natürlich alle Fälle des § 226 AO. als Ausnahme von der Regel in Frage, daß § 433 nur dann beachtlich ist, wenn die Steuerentscheidung gegen den Angeklagten persönlich geht.

In diesem Zusammenhang muß eine Frage nochmals aufgerollt werden, die schon erwähnt wurde.[4]) Es ist die, ob § 433 anzuwenden ist, wenn ein Anstifter oder Gehilfe verurteilt werden soll, der Steuerbescheid sich aber gegen den Täter selbst richtet. Das Reichsgericht verneint in einer Entscheidung des dritten Strafsenats[5]) die Anwendbarkeit, während der zweite Strafsenat die Vorschrift beachten will, wenn der Gehilfe mit dem Haupttäter Gesamtschuldner ist und der Steuerbescheid gegen den Täter gerichtet war.[6])

---

[1]) RFH. IV. S. vom 11. 1. 28. StA. 1928, 122.
[2]) RFH. IV. S. vom 4. 4. 28. StuW. 1928, Nr. 400.
[3]) RG. II. StrS. vom 23. 3. 28. Recht 1928, 352.
[4]) Siehe Seite 38 u. 55 a. E.
[5]) RGStr. 58, 41 und 44. III. StrS. vom 7. 12. 23.
Vgl. RG. II. StrS. vom 12. 12. 22. MrozKart. Nr. 11 zu § 433 AO.

Hier tauchen wieder Zweifel auf, ob § 433 nicht anzuwenden ist, obwohl der Steuerbescheid nicht gegen den angeklagten Anstifter oder Gehilfen geht, aber nicht, wie das Reichsgericht meint, weil sie Gesamtschuldner sind, sondern wegen der Akzessorität der Teilnahme. Die Bestrafung der Teilnahme ist wegen der akzessorischen Natur von der Tatbestandsmäßigkeit der Haupttat unzertrennlich, wenn also bei dem Teilnehmer hinsichtlich des objektiven Tatbestandes abgewichen wird, ist ein Widerspruch mit der Steuerentscheidung gegen den Haupttäter vorhanden. Das ist unbestreitbar. § 433 will aber nur dann Widersprüche vermeiden, wenn es sich in beiden Verfahren um dieselbe Person handelt. Dieser Zweck muß auch dann beachtet werden, wenn wegen der Akzessorität der Teilnahme der objektive Tatbestand der Haupttat ipso jure auch gegen den Teilnehmer gilt.

§ 433 AO. ist also kein Hindernis für den Richter, bei der Teilnahme über den objektiven Tatbestand frei zu entscheiden, jedoch verbietet die Akzessorität an und für sich in einem Fall eine Abweichung von der Entscheidung der Steuerbehörde. Wenn diese für das Gericht bindend das Nichtbestehen einer Steuerschuld festgestellt hat, liegt, wenn nicht etwa ein strafbarer Versuch gemacht worden ist, überhaupt keine tatbestandsmäßige Haupttat vor. Wegen der Abhängigkeit der Teilnahme ist dann eine Bestrafung des Gehilfen oder Anstifters nicht möglich, auch wenn das Gericht hinsichtlich des objektiven Tatbestands eine andere Auffassung haben sollte. In diesem Fall wird das Gericht aber nicht durch § 433 im Verfahren gegen den Gehilfen an den Steuerbescheid gegen den Haupttäter gebunden. Diese Vorschrift bewirkt die Bindung nur in einem Verfahren gegen den Haupttäter selbst — das natürlich gar nicht stattzufinden braucht —, eine andere Beurteilung hinsichtlich des Gehilfen verbietet sich schon durch die Akzessorität der Teilnahme.

Noch einen weiteren Fall gibt es, wo § 433 anzuwenden ist, ohne daß sich die Feststellung im Besteuerungsverfahren gegen den Angeklagten selbst richtet. Es ist das der Fall, daß für die Geldstrafe und die verursachten Kosten, die dem Täter einer Steuerhinterziehung auferlegt sind, eine andere Person haftbar gemacht wird, die besondere Aufsichtspflichten gegenüber dem Täter hatte. Dies geschieht auf Grund von § 381 AO. oder auf Grund einer ähnlichen Bestimmung in anderen Steuergesetzen, wie z. B. § 72 TabakStG., wo der Geschäftsführer, Haushaltungsvorstand usw. für die Geldstrafe und die Kosten haften muß, die eine von ihm zu beaufsichtigende Person verwirkt hat.[1]) Hier ist § 433 anzuwenden. Für die Haftbarmachung muß dasselbe gelten wie für die Bestrafung selbst, da sie gesetzliche Nebenfolge ist, wenn ein Steueranspruch bestanden hat. Es kommen also dieselben verfahrensrechtlichen Bestimmungen zur Anwendung wie gegen den Täter selbst. Wenn sich hier die Steuerfestsetzung auch nicht gegen denjenigen richtet, der nunmehr für die Geldstrafe in Anspruch genommen werden soll, so richtet sie sich doch gegen den Täter der Steuerhinterziehung, gegen welchen das eigentliche Strafverfahren stattfand. Das ist aber der Unterschied zwischen diesem Fall und den andern, bei denen der Dritte, der von der Steuerfestsetzung betroffen wurde, nicht der Angeklagte war. Hier geht der Steueranspruch gerade gegen diesen, nur der für die Strafe in Anspruch Genommene ist eine andere Person, es kommt also gerade der Steuerbescheid gegen den Angeklagten in Frage, und § 433 ist anzuwenden.

[1]) Vgl. RGStr. 57, 220. V. StrS. vom 13. 4. 23.

3. Hat der Reichsfinanzhof im Besteuerungsverfahren eine Sachentscheidung erlassen, die in der besprochenen Weise gegen den nunmehrigen Angeklagten wirksam ist, sind die Strafgerichte hinsichtlich des objektiven Tatbestands unabänderlich daran gebunden. Die Einzelheiten und die Folgen dieser Bindung sind schon am Anfang dieser Abhandlung eingehend erörtert worden, so daß sich ein Eingehen darauf an dieser Stelle erübrigt.[1])

B. Liegt in einer Sache, für die die sonstigen Voraussetzungen des § 433 AO. gegeben sind, kein solcher Spruch des Reichsfinanzhofs vor, so besteht im weiteren Verfahren ein Unterschied, je nachdem, ob schon eine rechtskräftige Entscheidung der unteren Finanzbehörde vorliegt oder ob überhaupt noch keine Steuerentscheidung rechtskräftig geworden ist.

I. Liegt keine rechtskräftige Entscheidung vor, muß das Strafverfahren in der Regel ausgesetzt werden.

1. Diese Aussetzung bis zur Rechtskraft einer schon ergangenen oder noch zu erlassenden Entscheidung ist nach dem Grundgedanken des § 433 notwendig. Wenn das Strafverfahren zu Ende geführt würde, bevor eine endgültige Klärung der Sachlage im Besteuerungsverfahren erfolgt ist, können sich später stets Abweichungen dadurch ergeben, daß die Feststellung der Finanzbehörde in höherer Instanz abgeändert wird. Wenn noch gar keine Steuerfestsetzung erfolgt ist, ist die Ansicht der Finanzbehörde über das Bestehen des Steueranspruchs noch völlig ungeklärt. Darum muß in solchen Fällen das Verfahren bis zur endgültigen Feststellung des Steueranspruchs ausgesetzt werden, und bis dahin ruht nach § 433 Abs. 2 die Verjährung.

a) In jedem Fall muß also vom Strafrichter geprüft werden, ob schon eine endgültige Steuerfestsetzung vorliegt oder nicht. In Frage kommen nur Entscheidungen im Besteuerungsverfahren, die zu steuerlichen Zwecken ergehen.[2]) Ob die Entscheidung im Steuerfestsetzungsverfahren oder in der Rechtsmittelinstanz ergangen ist, ist dabei gleichgültig. Möglich sind dabei also nur ein Steuerbescheid und ein Spruch im Rechtsmittelverfahren auf eine gegen einen Steuerbescheid erhobene Beschwerde. Ob im Einzelfall eine Vorentscheidung im Sinne von § 433 vorliegt, ist nur dann ganz einfach festzustellen, wenn eine Entscheidung im Rechtsmittelverfahren ergangen ist. Daß in § 433 aber nicht nur Rechtsmittelentscheidungen gemeint sind, ergibt sich schon daraus, daß Abs. 1 Satz 4 jener Bestimmung von einer rechtskräftigen Entscheidung des Finanzamts spricht. Zu den Vorentscheidungen im Sinne von § 433 müssen also auch die Steuerbescheide der Finanzämter, die Veranlagungs-, Feststellungs- oder auch Freistellungsbescheide gerechnet werden.

Außer bei Sprüchen im Rechtsmittelverfahren ist auch dann leicht zu erkennen, ob eine rechtskräftige Entscheidung im Sinne von § 433 vorliegt, wenn in dem gerade vorliegenden Fall ein förmlicher Steuerbescheid nach § 211 AO. ergehen mußte. Wo das Gesetz diesen vorschreibt, wie beispielsweise in § 64 EinkommenStG. von 1925, § 21 KörperschaftStG. von 1925, § 30 ErbschaftStG. von 1925 und in anderen Veranlagungssteuergesetzen,

---

[1]) Siehe Seite 9 ff.

[2]) Vgl. Becker a. a. O. Anm. 4 zu § 433.
Cattien a. a. O. Anm. VI zu § 433.
Pünder bei Mrozek, Anm. 5 zu § 433.

kann auch nur der förmliche Bescheid für § 433 genügen. Liegt dann kein Bescheid vor, der den Formvorschriften des § 211 AO. entspricht, so kann er auch durch Zeitablauf nicht rechtskräftig werden. Das Strafverfahren muß dann bis zum Erlaß eines rechtsfähigen Bescheides und bis zu dessen Rechtskraft ausgesetzt werden.

In anderen Fällen ist die Feststellung, ob eine Entscheidung im Sinne von § 433 vorliegt, etwas schwieriger, denn ein für alle Mal verlangt diese Vorschrift den förmlichen Steuerbescheid nicht. Wo nach den Bestimmungen der einzelnen Steuergesetze auch ein formloser Bescheid nach § 220 AO. ergehen und unanfechtbar werden kann, genügt auch dieser. Das ist z. B. der Fall bei der Feststellung des Anspruchs auf Kapitalverkehrsteuer nach dem Gesetz von 1922 und Umsatzsteuer nach dem Gesetz von 1926. In diesen und anderen Steuergesetzen kommt es nicht darauf an, ob der Bescheid den Formvorschriften des § 211 AO. entspricht. Die Frage ist jetzt nur die, wann ein formloser Bescheid vorliegt, denn daß jede Erklärung des Finanzamts als formloser Steuerbescheid anzusprechen ist, kann natürlich nicht angenommen werden. Das Reichsgericht bringt in einer Entscheidung des dritten Strafsenats[1]) zum Ausdruck, daß, falls kein förmlicher Bescheid gesetzlich vorgeschrieben ist, die Form der Willenserklärung des Finanzamts gleichgültig ist, und daß es dabei nur auf den sachlichen Inhalt ankommt. Wenn darin die Zahlung einer bestimmten Steuersumme verlangt wird, so liegt eine Entscheidung im Sinne von § 433 vor, sofern das Steuerverlangen unangefochten geblieben ist.

Wesentliches Erfordernis einer für § 433 ausreichenden Entscheidung ist also, daß tatsächlich die Zahlung einer Steuersumme verlangt wird. Wenn von der Finanzbehörde zwar im Hinblick auf das Strafverfahren ein bestimmter Steueranspruch festgestellt, von der Erhebung aber aus irgend welchen Gründen, z. B. wegen Kleinbetrages, abgesehen wird, so ist das keine bindende Entscheidung.[2]) Für § 433 kommen eben nur Entscheidungen im Besteuerungs- und Rechtsmittelverfahren in Betracht, für solche ist aber das Merkmal wesentlich, daß die Zahlung einer Steuer verlangt wird. (Die negativ ausfallende Feststellung einer Steuerschuld ist natürlich auch eine Entscheidung des Besteuerungsverfahrens, denn hier würde ebenfalls die Zahlung einer Steuer verlangt werden, wenn dies möglich wäre.) Im Fall der Kleinbetragsverordnung von 1922 kann ein Bescheid überhaupt nicht mehr ergehen, weil die Veranlagung und Erhebung gewisser Beträge kraft gesetzlicher Vorschrift eingestellt ist. Wenn also hinsichtlich eines von der Kleinbetragsverordnung erfaßten Betrages eine Feststellung ergeht, die aber nicht die Zahlung der Steuer verlangt (weil sie es nicht darf), so liegt sie außerhalb des Besteuerungsverfahrens und ist für § 433 unbeachtlich.

Weil darin noch nicht die Zahlung der Steuer verlangt wird, ist auch eine Bescheinigung nach § 24 des Grunderwerbsteuergesetzes keine Vorentscheidung, wie sie § 433 verlangt, und aus demselben Grund kann auch eine Eintragung in die Akten des Finanzamts nicht dafür angesehen werden.[3])

---

[1]) RG. III. StrS. vom 14. 10. 26. StuW. 1926, 2043.
[2]) Vgl. RFH. IV. S. vom 4. 2. 25. StuW. 1925, 844.
RFH. 16, 329. IV. S. vom 22. 6. 25.
[3]) RGStr. 56, 394. III. StrS. vom 6. 7. 22.

Ein solcher Aktenvermerk kommt schon deshalb nicht in Frage, weil er eine völlig interne Angelegenheit der Behörde ist, während schon der Begriff Entscheidung eine Erklärung oder wenigstens Wirkung nach außen hin bedingt. Außerdem ist es unmöglich, daß ein Aktenvermerk in irgend einer Weise unanfechtbar werden kann.

Eine Entscheidung muß dem Betroffenen gegenüber ergehen. Wenn das Finanzamt sich lediglich dem Gericht gegenüber in Form eines Gutachtens über das Bestehen des Steueranspruchs äußert, so ist das keine Feststellung, wie sie § 433 erfordert.[1]) Durch ein Gutachten wird niemals eine endgültige Entscheidung über die Steuerschuld herbeigeführt, da hiervon die Anfechtung durch den Betroffenen vollkommen unabhängig ist. Ebenso liegt die Sache, wenn die Feststellung nicht von der Finanzbehörde, sondern von irgend einer Prüfungsstelle vorgenommen ist;[2]) deren Erhebungen kann das Gericht nicht als Unterlage für sein Urteil benutzen, mögen sie auch für das Finanzamt noch so beachtlich und für dessen Entscheidung maßgebend sein. Ehe nicht das Finanzamt selbst einen Bescheid erlassen hat, kann nicht das Rechtsmittelverfahren in Bewegung gesetzt werden, und etwas Endgültiges über das Bestehen des Steueranspruchs ist nicht festgesetzt worden.

Wenn eine Festsetzung zwar rechtskräftig geworden, aber nach Ablauf der Rechtsmittelfrist noch Einspruch dagegen erhoben ist, so ist erst der diesen Einspruch ablehnende Bescheid eine endgültige Entscheidung im Sinne von § 433.[3]) Dies ergibt sich aus dem Grundgedanken dieser Bestimmung. So lange sich die übergeordnete Behörde über den Einspruch noch nicht schlüssig geworden ist, besteht die Möglichkeit, daß sie ihm aus irgendwelchen Gründen trotz seiner Verspätung stattgibt. Dann könnte immer noch eine verspätete Steuerfestsetzung ergehen, und das Strafverfahren muß deshalb ausgesetzt werden.

Aehnlich liegt der Fall, wenn ein Steuerbescheid zwar rechtskräftig geworden ist, aber eine Neuveranlagung in Aussicht steht. Dann kommt als entgültige Entscheidung nicht die alte Veranlagung, sondern die neue, im Berichtigungsverfahren nach § 213 zu Gunsten oder nach § 212 Abs. 2 AO. zu Ungunsten des Angeklagten getroffene Feststellung in Frage. Endgültige Steuerfestsetzung ist also erst die Neuveranlagung.[4]) Das Gericht braucht darauf aber nicht zu warten, wenn das Finanzamt nur behauptet, daß die Voraussetzungen für eine solche Neuveranlagung gegeben seien, ohne sie aber vorzunehmen oder das Gericht von der Unrichtigkeit seiner bisherigen Entscheidung zu überzeugen.[5])

Die Unabänderbarkeit der Entscheidung muß feststehen. Wenn das Finanzamt nicht in der Lage ist, den für die Rechtskraft notwendigen Zeitablauf nachzuweisen, ist immer noch Anfechtung möglich. In diesem Fall muß der Bescheid erneuert und nochmals zugestellt werden, damit auf keinen Fall eine andere Entscheidung der Steuerbehörde möglich ist wie die, die im Strafverfahren Berücksichtigung findet.[6])

---

[1]) RG. III. StrS. vom 6. 11. 22. StA. 1923, 159.
[2]) RG. IV. StrS. vom 24. 4. 22. DStZ. 1922, 728.
[3]) Vgl. RG. III. StrS. vom 28. 3. 23. JW. 1923, 621.
[4]) Vgl. RG. III. StrS. vom 19. 2. 25. StuW. 1925, 637.
RFH. 11, 134. V. S. vom 28. 11. 22.
RFH. 11, 183. V. S. vom 28. 11. 22.
[5]) Vgl. RGStr. 58, 139. I. StrS. vom 4. 4. 24.
[6]) Vgl. RFH. II. S. vom 12. 12. 22. MrozKart. Nr. 10 zu § 433 AO.

Aus diesen Einzelfällen ist nun der Begriff der rechtskräftigen Entscheidung im Sinne von § 433 AO. herauszuschälen. Dabei müssen einige Spezialfragen noch weiter unten erörtert werden.

Eine rechtskräftige Entscheidung im Sinne von § 433 AO. ist die an die angeklagte Person gerichtete Aufforderung, einen bestimmten gegen sie festgesetzten Steuerbetrag zu begleichen, sofern diese Aufforderung und der Steuerbetrag nach den Vorschriften des Steuerrechts nicht mehr abgeändert werden können.

Der Begriff der rechtskräftigen Entscheidung in § 433 AO. geht also weiter als der regelmäßige Begriff davon. Er umfaßt auch die Unantastbarkeit der Entscheidung durch außerordentliche Mittel, es ist darum besser hinsichtlich des § 433 anstatt von einer rechtskräftigen von einer endgültigen Entscheidung zu sprechen. Was die Abänderbarkeit durch außerordentliche Maßnahmen anlangt, so ist diese aber nur dann in Betracht zu ziehen, wenn ihre Möglichkeit in greifbarer Nähe liegt. Wenn man in jedem Fall auf die Möglichkeit außerordentlicher Mittel Rücksicht nehmen wollte, gäbe es schließlich überhaupt keine endgültige Entscheidung mehr. Die Aufforderung, den bestehenden Steueranspruch zu begleichen, ist notwendig, weil es sich sonst nicht um eine Entscheidung im Besteuerungsverfahren handelt. Wenn der festgesetzte Steueranspruch gleich Null ist, kann die Entscheidung allerdings nicht die Aufforderung zur Zahlung enthalten, sondern muß in einem Freistellungsbescheid oder in einer entsprechenden Rechtsmittelentscheidung bestehen. Auch dieser Fall wird von dem eben entwickelten Begriff gedeckt, da dann entsprechend dem gleich Null festgestellten Anspruch die Begleichung ohne eine Zahlung geschieht. Die Aufforderung muß an den Angeklagten gerichtet sein, da sie sonst gegen diesen nicht die Rechtswirksamkeit besitzt, die für § 433 notwendiges Erfordernis ist.[1])

Für § 433 kommen also die Entscheidungen der Finanzbehörden im Rechtsmittelverfahren aber auch die Steuerbescheide der Finanzämter in Betracht. Ueber die Rechtsmittelentscheidungen ist nichts weiter zu sagen. Die Steuerbescheide müssen den Erfordernissen des § 211 AO. entsprechen, wenn das Gesetz es verlangt, also bei den Veranlagungssteuern. In den übrigen Fällen ist aber jede Steuerforderung nach § 220 AO. eine Entscheidung im Sinne von § 433, also die Einforderung von Steuern, die weder selbsttätig zu entrichten sind noch veranlagt werden, sowie die Nachforderung einer an sich selbsttätig zu entrichtenden Steuer im Nachprüfungsverfahren.

aa) Um als Entscheidung im Sinne von § 433 angesprochen werden zu können, muß der Bescheid dem vorher aufgestellten Begriff genau entsprechen. Es muß eine ganz bestimmte Steuersumme verlangt werden. Zu den vom Finanzamt festzustellenden Vorfragen gehört also nicht nur die Feststellung des Steueranspruchs, sondern auch die Entscheidung über eine bestimmte Höhe desselben. In der Regel ergibt sich hieraus von selbst, ob eine Verkürzung des Steueranspruchs vorliegt und wie hoch diese ist. Es kann aber der Fall vorkommen, daß sich die Höhe der Verkürzung nicht einfach durch Subtraktion der gezahlten Steuersumme von dem Betrag des Steueranspruchs errechnen läßt, weil die bei der Steuerberechnung zu beachtenden Leistungen sich nicht einfach in Ziffern aus-

[1]) Vgl. Seite 54 ff.

drücken lassen. In der Regel ist die Höhe der Verkürzung jetzt für § 433 nicht mehr von Wichtigkeit,[1]) wenn aber die Strafzumessung noch von der Höhe der hinterzogenen Summe abhängig ist, ist es ein Erfordernis des § 433, daß die Finanzbehörde die Höhe der Verkürzung ganz bestimmt feststellt.[2]) Eine Unbestimmtheit kann sich ergeben, wenn bei einer Grunderwerbsteuerhinterziehung im Kaufpreis Nebenleistungen enthalten sind, so daß man nicht ohne weiteres zu einem klaren, in Ziffern ausgedrückten Ergebnis gelangen kann. In solchen Fällen muß die Finanzbehörde ausdrücklich das Vorliegen der Verkürzung und, wenn notwendig, auch deren Höhe feststellen.

bb) Daß auch die Vorentscheidung der unteren Finanzbehörde gegen die am Strafverfahren beteiligte Person gerichtet sein muß, um als Entscheidung im Sinne von § 433 in Frage zu kommen, ist klar. Die Gründe hierfür sind die gleichen, die schon weiter oben hinsichtlich der Reichsfinanzhofentscheidungen besprochen wurden.[3]) Wenn auch vielleicht eine Feststellung gegenüber dem Angeklagten genau ebenso lauten würde, wie jetzt gegen einen Dritten, weil es sich etwa um Gesamtschuldner handelt, so gilt die Entscheidung gegen den andern nicht für den durch das Strafverfahren Betroffenen. Wenn noch eine Feststellung gegen ihn selbst möglich ist, so muß das Strafverfahren ausgesetzt werden, um ihren Erlaß, bezw. ihre Rechtskraft abzuwarten. Ist der Erlaß aus irgendeinem Grund nicht mehr möglich, kann frei entschieden werden. Die Festsetzung gegen den andern ist in jedem Fall für § 433 AO. unbeachtlich. Eine Ausnahme von dieser Regel bilden wieder wie bei den Entscheidungen des Reichsfinanzhofs[4]) die Fälle des § 226 AO.

cc) Für den Begriff der Steuerentscheidung im Sinne von § 433 sind noch einige Fälle von Wichtigkeit, die besonders gelagerte Materien betreffen:

1. Zuerst ist da die Frage, ob ein Strafbescheid der Steuerbehörde nach § 412 AO. als Entscheidung im Sinne von § 433 in Frage kommt. Das ist zu verneinen, weil es sich hier um keine Entscheidung im Besteuerungs- oder Rechtsmittelverfahren handelt.[5]) Es ergibt sich das aus dem Begriff, der für die Entscheidung im Sinne jener Vorschrift entwickelt wurde. Für § 433 ist begriffsnotwendiges Erfordernis, daß die Zahlung einer Steuersumme gefordert wird, was bei einem Strafbescheid nicht der Fall ist. Wenn aber in einem Steuergesetz kein förmlicher Steuerbescheid vorgeschrieben ist und es vielmehr auf den sachlichen Inhalt der Willenserklärung der Finanzbehörde ankommt, muß darauf geachtet werden, ob in dem Strafbescheid nicht auch die Elemente der Entscheidung im Sinne von § 433 enthalten sind. Das kann der Fall sein, wenn in dem Strafbescheid gleichzeitig die Zahlung einer bestimmten Steuersumme gefordert wird, und schon in der Begründung des Strafbefehls kann ein Steuerbescheid enthalten sein.[6]) Auch der formelle Steuerbescheid kann mit einem Straf-

---

[1]) Vgl. Seite 52 f.
[2]) Vgl. RG. I. StrS. vom 4. 4. 22. DStZ. 1922, 728.
[3]) Vgl. Seite 54 ff.
[4]) Vgl. Seite 54 und 57 f.
[5]) Vgl. RG. III. StrS. vom 14. 2. 24. NStR. 1924, 239.
Jahn a. a. O. S. 703. Strafgerichte und RFH.
Pünder bei Mrozek, Anm. 5 zu § 433.
Warneyer a. a. O. S. 728.
[6]) Vgl. RGStr. 58, 18. II. StrS. vom 26. 11. 23.

bescheid in einer einzigen Urkunde verbunden sein. Dies war beispielsweise bei den alten preußischen Vordrucken zum Strafbescheid der Fall, wo gleichzeitig mit dem Strafbefehl die zu entrichtende Abgabe formell mitgeteilt und eingefordert wurde. Dann entspricht dieser Teil des Strafbefehls allen Anforderungen, die an eine Entscheidung im Sinne von § 433 zu stellen sind, und ist vom Strafgericht gemäß jener Bestimmung zu berücksichtigen.[1]) Der die Abgabe einfordernde Teil des Strafbefehls stellt dann einen formlosen, oder aber wenn er den Anforderungen des § 211 AO. gerecht wird, auch einen förmlichen Steuerbescheid dar. Der Antrag auf gerichtliche Entscheidung gegen einen derartigen Strafbefehl ist dann gleichzeitig als Anfechtung des Steuerbescheides anzusehen.[2])

2. In den Fällen, in welchen der Erlaß eines förmlichen Steuerbescheides in den einzelnen Gesetzen nicht vorgeschrieben ist, ist nach § 220 AO. für den formlosen Bescheid nur erforderlich, daß von einer bestimmten Person die Zahlung einer bestimmten Steuersumme gefordert wird. Unter diesen Voraussetzungen kann jede Willenserklärung des Finanzamts als Steuerbescheid im Sinne von § 433 angesehen werden, wenn sie nach den Vorschriften des Steuerrechts unanfechtbar werden kann. Diesen Anforderungen entspricht die Anmeldung einer Steuerschuld im Konkursverfahren insofern, als hier vom Konkursverwalter die Zahlung einer bestimmten Steuersumme verlangt wird. Der Reichsfinanzhof faßte in dieser Erwägung die Anmeldung des Steueranspruchs im Konkurs als formlosen Steuerbescheid auf, wie er nach § 220 AO. gestattet ist.[3]) Der Ansicht des Reichsfinanzhofs folgend sah auch der zweite Strafsenat des Reichsgerichts[4]) in der Konkursanmeldung von Steueransprüchen eine für § 433 ausreichende Vorentscheidung. In neuerer Zeit hat sich mit dieser Frage jedoch der Große Senat des Reichsfinanzhofs beschäftigt.[5]) Dieser kam zu dem Ergebnis, daß man doch nicht in der Anmeldung einer Steuerforderung im Konkurs einen Steuerbescheid im Sinne von § 220 AO. sehen könne. Der vierte Senat des Reichsfinanzhofs[6]) schloß sich dieser Auffassung an, und der zweite Strafsenat[7]) änderte daraufhin ebenfalls seine Meinung, indem er nunmehr folgerichtig die Steueranmeldung im Konkurs als Vorentscheidung für § 433 anlehnte.

In der Tat kann in der Anmeldung eines Steueranspruches im Konkursverfahren kein Bescheid erblickt werden, wie ihn § 220 und damit auch § 433 AO. verlangen. Dem hierfür entwickelten Begriff[8]) entspricht die Anmeldung zwar insofern, als von einer bestimmten Person eine bestimmte Steuersumme gefordert wird, es fehlt ihr aber die Eigenart, nach den Vorschriften des Steuerrechts unanfechtbar zu werden. Die Unanfechtbarkeit der Anmeldung im Konkurs gründet sich nicht auf steuerrechtliche, sondern auf konkursrechtliche Normen.

---

[1]) Vgl. Lottner a. a. O. S. 111.
[2]) Vgl. RG III. StrS. vom 6. 11. 22. Recht 1922, Nr. 417.
[3]) RFH. 5, 221. IV. S. vom 13. 4. 21.
RFH. 16, 322. IV. S. vom 22. 6. 25.
[4]) RG. II. StrS. vom 2. 12. 26. StuW. 1927, 108.
[5]) RFH. 19, 355. G. S. vom 25. 10. 26.
[6]) RFH. 21, 17. IV. S. vom 23. 3. 27.
[7]) RG. II. StrS. vom 26. 3. 28. Recht 1928, 352.
[8]) Siehe Seite 62.

Der Steuerbescheid ist doch nicht nur eine einfache Willenserklärung der Finanzbehörde, sondern, wie der Große Senat des Reichsfinanzhofs es ausdrückt, „wenn auch keine urteilsmäßige Entscheidung, so doch, wie etwa ein Zahlungsbefehl einer solchen gleichzustellen, da es im steuerrechtlichen Verfahren nicht erst der Klage der Steuerbehörde bedarf, diese vielmehr als Organ des Steuergläubigers die Steuer selbst festsetzt.“ An dieser Eigenschaft kraft eigenen Rechts fehlt es bei der Anmeldung im Konkursverfahren. Hier übt die Steuerbehörde keine Zwangsgewalt aus, sondern sie ist den übrigen Konkursgläubigern gleichgestellt. Die Gerichtsgewalt steht dem Konkursgericht zu. Dies ruft die Steuerbehörde durch Anmeldung des Steueranspruchs an, und dieses regelt erst das Rechtsverhältnis zwischen ihr und dem Konkursverwalter. Die Feststellung im Konkurs hat zwar später die Wirkungen eines rechtskräftigen Urteils, aber ebenso wie dies keinerlei steuerrechtliche Wirkungen, wie sie der Steuerbescheid haben muß.

Anders liegt die Sache, wenn die Steuerbehörde anstatt der bloßen Anmeldung im Konkurs einen wirklichen Steuerbescheid gegen den Konkursverwalter erläßt. Dieser ist dann wegen § 226 AO. auch gegen den Gemeinschuldner wirksam und darum für § 433 beachtlich. Wenn gegen den Konkursverwalter kein Steuerbescheid ergangen ist, sondern nur die Anmeldung im Konkurs erfolgte, so ist es der Steuerbehörde immer noch unbenommen, einen Bescheid gegen den Gemeinschuldner persönlich zu erlassen, vorausgesetzt, daß die Steuerschuld nicht schon aus der Konkursmasse getilgt ist. Die Möglichkeit dieses Steuerbescheides ist im Strafverfahren gemäß § 433 zu berücksichtigen.

3. Eine weitere Frage für den Begriff der Entscheidung im Sinne von § 433 AO. ist die, ob ein Bescheid nach § 3 des Steuernachsichtgesetzes vom 3. 1. 1920 unter jene Bestimmung fällt. Das Steuernachsichtgesetz gehört zu den Steuergesetzen im Sinne der Abgabenordnung, weil es die Steuerflucht verhüten will.[1]) Trotzdem ist der Bescheid im Steuernachsichtverfahren keine Vorentscheidung, wie sie § 433 verlangt.[2]) Das Steuernachsichtverfahren ist nicht steuerrechtlicher, sondern strafrechtlicher Natur, da es nicht die Festsetzung einer Steuer, sondern einer Steuerstrafe, nämlich die Verfallserklärung des verschwiegenen Vermögens zum Ziel hat. Voraussetzung ist hier nicht eine Steuerverkürzung, sondern verschwiegenes Vermögen. Die Frage ist also vom Bestehen eines Steueranspruchs unabhängig und läßt gerade den Hauptpunkt unerörtert, in welchem die Vorentscheidung den Finanzbehörden übertragen werden sollte, das Bestehen des Steueranspruchs und der Verkürzung.

2. Hiernach dürfte der Begriff der Entscheidung, wie sie § 433 voraussetzt, einigermaßen geklärt sein. Wenn nun im Einzelfall eine Entscheidung, wie sie hier umrissen wurde, nicht vorliegt oder eine zwar schon ergangene noch nicht Rechtskraft erlangt hat, muß mit dem Strafverfahren innegehalten werden, bis die Finanzbehörden eine endgültige Feststellung getroffen haben.

a) Von dieser Regel gibt es zwei Ausnahmen. Die eine ist der Fall, daß eine Entscheidung im Besteuerungsverfahren zu rein steuerlichen Zwecken aus mannigfachen Gründen nicht mehr möglich ist. Die einzelnen Fälle sind schon weiter oben ausführlich besprochen worden.[3]) Daß bei

[1]) Vgl. RFH. 9, 316. III. S. vom 30. 5. 22.
[2]) Vgl. RG. VIII. StrS. vom 5. 11. 25. StA. 1926, 59.
[3]) Vgl. Seite 40 f.

einem solchen Tatbestand das Strafverfahren nicht ausgesetzt zu werden braucht, steht mit dem Grundgedanken des § 433 nicht in Widerspruch, sondern ergibt sich daraus sogar notwendigerweise. Wenn im Besteuerungsverfahren gegen den Angeklagten keine Feststellung der Steuer mehr möglich ist, können sich auch keine von einander abweichenden Entscheidungen ergeben. Der Zweck der sonst durch § 433 vorgeschriebenen Aussetzung fällt hier also fort.

b) Ein anderer Fall, in welchem die Aussetzung des Strafverfahrens nicht notwendig zu sein scheint, ist der, daß die Steuerbehörde erklärt, mit dem Erlaß eines Steuerbescheides bis zum Ausgang des Strafverfahrens warten zu wollen, oder auch ganz auf die Vorentscheidung zu verzichten.

aa) Wenn ein solcher Verzicht oder Aufschub der Finanzbehörde vorliegt, so ist nach der Rechtsprechung des Reichsgerichts[1]) die Anwendung des § 433 durch Aussetzung des Strafverfahrens nicht erforderlich. In diesem Fall soll der gesetzgeberische Grund dieser Vorschrift fortfallen, da auseinandergehende Entscheidungen nicht vorkommen können, wenn das Finanzamt von einer Entscheidung absieht.[2]) Die Gründe, die das Finanzamt zu einem solchen Verzicht bewegen, sind dabei gleichgültig.[3]) Als Grund zu der Ablehnung der Vorentscheidung kann beispielsweise ein offensichtlicher Rechtsirrtum in Frage kommen, wie ihn das Reichsgericht annimmt, wenn die Finanzbehörden die Anwendung des § 433 auf die Monopolabgaben ablehnen.[4]) Ein Steuerbescheid kann durch § 433 nicht erzwungen werden. Um das Strafverfahren nicht einschlafen zu lassen, müssen die Gerichte sich mit der Erklärung der Finanzämter auf eine Vorentscheidung zu verzichten begnügen, selbst wenn sie anderer Meinung sind.[5])

Diese Ansicht des Reichsgerichts ist äußerst bedenklich. Obwohl er selbst Bedenken hat, will Pünder[6]) ihr folgen, weil er meint, daß in solchen Fällen auseinandergehende Entscheidungen kaum möglich wären und dadurch der Grundgedanke des § 433 gewahrt bliebe. Dagegen sprechen Becker,[7]) Lottner[8]) und Pohlke.[9])

Diesen letzteren wird man sich gegen die Ansicht des Reichsgerichts anschließen müssen. Vorweg ist zu sagen, daß ein Finanzamt, welches das Besteuerungsverfahren nicht vor Schluß des Strafverfahrens zu Ende führt, gegen seine Aufgabe verstößt. § 433 geht davon aus, gleichgültig ob mit Recht oder nicht, daß die steuerrechtlichen Fragen am besten und zweckmäßigsten von den Finanzbehörden gelöst werden können, und hat deshalb die Vorentscheidung dieser Stellen angeordnet. Der Zweck des § 433 ist Strafverfahrens keinen Steuerbescheid erlassen zu wollen. Das Finanzamt ist durch nichts gehindert, später eine andere Entscheidung zu treffen wie durchaus nicht gewahrt, wenn das Finanzamt erklärt, bis zum Abschluß des

---

[1]) RG. V. StrS. vom 17. 10. 22. ZfZ. 1924, 159.
RG. II. StrS. vom 15. 11. 26. DStBl. 1927, 179.
[2]) RG. III. StrS. vom 25. 11. 26. StuW. 1926, 2044.
[3]) RG. II. StrS. vom 22. 1. 25. DStBl. 1925, 388.
[4]) RGStr. 60, 244. II. StrS. vom 10. 5. 26.
Vgl. Seite 29.
[5]) Vgl. RGStr. 58, 18. II. StrS. vom 26. 11. 23.
[6]) Pünder bei Mrozek, Anm. 5 zu § 433.
[7]) Becker a. a. O. Anm. 5 zu § 433.
[8]) Lottner a. a. O. S. 112.
[9]) Pohlke a. a. O. S. 1571.

das Strafgericht, da es an einem Gegenstück zu § 433 fehlt. Das ist eine Lücke im Gesetz, wenn man den Grundgedanken des § 433 in Betracht zieht, müßte auch nach dieser Richtung hin Vorsorge zur Vermeidung von Widersprüchen getroffen sein. Da nun aber das Finanzamt in keiner Weise an die Entscheidungen der Gerichte gebunden ist, genügt ein vorläufiger Verzicht auf den Erlaß eines Steuerbescheides gar nicht. In dieser Erkenntnis gibt sich auch der fünfte Strafsenat des Reichsgerichts[1]) mit einem Verzicht bis zum Abschluß des Strafverfahrens nicht zufrieden, sondern verlangt eine amtliche Erklärung des Finanzamts, daß ein Steuerbescheid überhaupt nicht erlassen werden würde. Dann würde allerdings der Grundgedanke des § 433 gewahrt sein, wann aber kommt ein endgültiger Verzicht in Frage? Doch nur dann, wenn der Erlaß einer Entscheidung im Besteuerungsverfahren schon an sich nicht mehr möglich ist. Wenn aber überhaupt eine Möglichkeit der Steuerentscheidung nicht gegeben ist, kann das Gericht dies ebenso gut selbst feststellen, und es bedarf nicht erst einer „Verzichterklärung" der Steuerbehörde, die gar kein Verzicht ist, sondern nur die Feststellung, daß der Erlaß eines Steuerbescheides aus irgendwelchen Gründen nicht in Frage kommt. Sind keine gesetzlichen Gründe dafür vorhanden, liegt es selbstverständlich nicht im Ermessen der Steuerbehörde, auf die Geltendmachung eines Steueranspruchs endgültig zu verzichten, es kann sich dann immer nur um ein Aufschieben bis zur Beendigung des Strafverfahrens handeln.

Eine Verpflichtung, sich später an die Entscheidung des Gerichts zu halten, besteht für das Finanzamt nicht. Es ist also möglich, daß die Steuerbehörde zu einer Feststellung schreitet, während das Strafverfahren noch in der Berufungs- oder Revisionsinstanz schwebt, und daß diese Feststellung von dem Strafurteil der Vorinstanz abweicht. Dieser Tatsache gegenüber geht der zweite Strafsenat des Reichsgerichts[2]) sogar so weit, daß er einen nachträglichen Bescheid in der Revision für unbeachtlich erklärt, wenn das Finanzamt vorher vom Erlaß eines Bescheides bis zur Beendigung des Strafverfahrens hatte Abstand nehmen wollen. Dies Ergebnis ist mit § 433 AO. vollkommen unvereinbar.

Vor allen Dingen darf nicht vergessen werden, daß § 433 eine Gesetzesvorschrift ist und klipp und klar bestimmt, daß die Finanzbehörden v o r dem gerichtlichen Verfahren zu entscheiden haben. Wenn aber eine Gesetzesvorschrift etwas bestimmt, dann muß es eben dabei bleiben, und Zweckmäßigkeitsbetrachtungen sind höchstens de lege ferenda beachtlich. Die „Auslegung", die das Reichsgericht, besonders der zweite Strafsenat in der eben angeführten Entscheidung, dem § 433 gibt, ist keine Auslegung mehr, sondern eine Annahme, die genau das Gegenteil von dem bewirkt, was jene Vorschrift bezweckt. An einer gesetzlichen Bestimmung kann die Erklärung des Finanzamts, es ausnahmsweise einmal anders machen zu wollen, gar nichts ändern. Nach § 433 ist es nicht nur das Recht, sondern auch die Pflicht der Finanzbehörden, vor den Gerichten über den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung und -gefährdung zu entscheiden. Mit Recht spricht deshalb das Oberlandesgericht Königsberg[3]) die Ansicht aus, daß eine Aussetzung nach § 433 auch dann stattfinden muß, wenn das Finanzamt auf den Erlaß eines Steuerbescheides verzichtet, weil dieser Verzicht keine gesetzliche Vorschrift umstoßen kann.

---

[1]) RG. V. StrS. vom 1. 12. 22. ZStFr. II 1923, 92.
[2]) RG. II. StrS. vom 3. 2. 27. Recht 1927, 210.
[3]) OLG. Königsberg vom 6. 10. 27. LZ. 1928, 358.

Daß das Gesetz kein Mittel an die Hand gibt, die Steuerbehörden zum Erlaß einer Vorentscheidung zu zwingen, ist bedauerlich, kann aber an der Sachlage nichts ändern. Gewiß wäre es unter diesen Umständen vielleicht einmal nicht möglich, ein Strafverfahren zu Ende zu führen, die Verantwortung dafür träfe aber das Finanzamt, denn dieses hat nach § 433 die Pflicht, vorabzuentscheiden. Im übrigen erscheint es ziemlich sicher, daß auf eine Aussetzung des Strafverfahrens auch eine Entscheidung der Finanzbehörde erfolgen würde, denn gegen die Aussetzung kann diese nichts unternehmen, da es gegen den Aussetzungsbeschluß keine Beschwerde gibt. Schließlich liegt es doch auch im Interesse der Steuerbehörde, daß das Strafverfahren einmal zu Ende geht. Wenn es also auch keine gesetzliche Handhabe gibt, das Finanzamt zum Erlaß des Vorentscheides zu zwingen, so käme es nur auf die praktische Machtprobe an, um den Bescheid doch zu erwirken. Hier ist nur die Stellung des Reichsgerichts zu dieser Frage im Wege.

Die Finanzbehörden sind, wie schon gesagt, zur Vorentscheidung über die steuerrechtlichen Fragen verpflichtet. Die Befugnis zur Enthaltung in § 390 AO. bezieht sich nur auf die Untersuchung und Entscheidung im Strafverfahren; nur hier sind die Steuerbehörden ermächtigt, die Sache an Staatsanwaltschaft und Gericht abzugeben. Die von § 433 geforderte Vorentscheidung gehört aber dem Besteuerungsverfahren an, und hier gilt nach § 204 AO. der Grundsatz ohne Ausnahme, daß die Finanzbehörde von sich aus alle Ermittelungen anzustellen hat.

Demnach muß der jetzige Standpunkt des Reichsgerichts abgelehnt werden. Die Entscheidung der Finanzbehörde über die steuerrechtlichen Vorfragen ist nach § 433 AO. unter allen Umständen Voraussetzung für das Urteil des Strafrichters.

bb) Dieser Grundsatz, der von Becker,[1]) Klee[2]) und Pohlke[3]) ohne Einschränkung aufgestellt wird, gilt jedoch nicht für alle Fälle. Gerade die bei Klee und Pohlke angeführte Entscheidung des Reichsgerichts,[4]) welche die Anwendung des § 433 nicht für notwendig hält, wenn das Finanzamt erklärt hat, abwarten zu wollen, war für den dort vorliegenden Fall im Ergebnis richtig, wenn sie auch in ihrem allgemeinen Gedanken nicht zutreffend ist.

Es handelte sich dort nämlich um einen ex delictu entstandenen Steueranspruch. Wie schon im Verlauf dieser Abhandlung ausgeführt wurde,[5]) kommt in diesen Fällen die Anwendung des § 433 nicht in Frage, aber nicht deshalb, weil das Finanzamt auf den Erlaß einer Vorentscheidung einstweilen verzichtet, sondern weil hier die Verurteilung nicht vom Bestehen eines Steueranspruchs gegen den Hinterzieher abhängig ist. Dieser Anspruch wird erst durch das Delikt zum Entstehen gebracht. Bei Steueransprüchen ex delictu kann deshalb die Steuerbehörde ihren Feststellungsbescheid zurückstellen; dies Verfahren wäre sogar angebracht, da bei der jetzigen Regelung in diesen Fällen auseinandergehende Entscheidungen leicht möglich sind. Es wäre hier eine gesetzliche Bindung der Finanzbehörden an die Entscheidungen der Gerichte in derselben Weise erstrebenswert, wie sie § 433 für die Gerichte anordnet. Hier sind nämlich straf-

[1]) Becker a. a. O. Anm. 5 zu § 433.
[2]) Klee a. a. O. S. 911.
[3]) Pohlke a. a. O. S. 1571.
[4]) RG. IV. StrS. vom 10. 1. 22. JW. 1922, 911.
[5]) Vgl. Seite 42 f.

rechtliche Fragen für das Bestehen des Steueranspruchs maßgebend, und zu deren Feststellung wären die Gerichte die geeignete Instanz. Ohne eine solche gesetzliche Regelung besteht für die Finanzbehörde kein Zwang, den Ausgang des Strafverfahrens abzuwarten, weil nicht erst die Verurteilung, sondern schon das Delikt selbst den Steueranspruch entstehen läßt.[1])

Wie auch Lottner[2]) richtig annimmt, besteht ein Unterschied zwischen dem Regelfall und dem durch ein Delikt entstandenen Steueranspruch. Im ersten Fall muß § 433 unter allen Umständen beachtet werden, auch wenn die Steuerbehörde auf den Erlaß einer Vorentscheidung verzichtet. Bei den Deliktstatbeständen ist es anders; allerdings kommt es auch hier nicht auf den Verzicht an, da das Urteil schon an und für sich nicht von einer Steuerschuld abhängt.

II. Wenn nach der Aussetzung des Strafverfahrens die Entscheidung im Steuerrechtsmittelverfahren bis an den Reichsfinanzhof gelangt, so ist das Gericht in derselben Weise an dessen Spruch gebunden, wie wenn dieser schon von Anfang an vorgelegen hätte. Wird aber schon eine Entscheidung der unteren Finanzbehörde rechtskräftig, besteht die absolute Bindung nicht. Ebenso liegt die Sache, wenn gleich von Anfang des Strafverfahrens an ein rechtskräftiger Spruch der unteren Finanzbehörde vorhanden, eine Aussetzung also nicht notwendig war.

1. Die Bindung der Gerichte ist hier in der Weise vorgesehen, daß eine Entscheidung der Finanzbehörden nicht ohne weiteres hingenommen zu werden braucht. Der Richter hat hier nicht wie bei einem Spruch des Reichsfinanzhofs die Richtigkeit des von jenem festgestellten objektiven Tatbestands einfach zu unterstellen, sondern kann selbst Erhebungen darüber machen. Es ist nicht nur das Recht, sondern auch die Pflicht des Richters, den Spruch der Finanzbehörde nachzuprüfen und über alle Tatumstände selbst Beweis zu erheben.[3]) Bei dieser Nachprüfung ist der Richter völlig unabhängig und seine Stellungnahme ist dem freien Ermessen anheimgegeben, wie es auch sonst im Strafprozeß der Fall ist.

2. Zu dieser Prüfung sind schon die Tatsachengerichte der Revisionsinstanz gegenüber verpflichtet, soweit tatsächliche Beweiswürdigung in Frage kommt.[4]) Es muß sich für das Revisionsgericht ein erschöpfendes Bild der Sachlage ergeben, deshalb darf nicht etwa der von der Finanzbehörde gegebene Tatbestand einfach als zutreffend bezeichnet werden, sondern die Gerichte haben ihre Auffassung auf Grund ihrer eigenen Erhebungen zu begründen. Die Begründung ist notwendig, damit die Revision sehen kann, ob die tatsächlichen Möglichkeiten nach jeder Richtung hin erschöpfend geprüft worden sind,[5]) was sich aus der Entscheidung der Steuerbehörde nicht ohne weiteres ergeben dürfte. Ob die Vorentscheidung auch rechtlich einwandfrei ist, haben die Tatsachengerichte selbstverständlich ebenfalls nachzuprüfen, wenn in dieser Hinsicht auch noch eine Nachprüfungsmöglichkeit in der Revisionsinstanz besteht. Wenn notwendig, ist dann noch in der Revisionsinstanz die Entscheidung des Reichsfinanzhofs einzuholen, hier jedoch nur noch dann, wenn es sich um eine Abweichung in der rechtlichen Beurteilung handelt.

---

[1]) Siehe hierzu auch Seite 25 f.
[2]) Lottner a. a. O. S. 112.
[3]) Vgl. RG. I. StrS. vom 7. 7. 25. MrozKart. Nr. 24 zu § 433.
[4]) Vgl. RG. II. StrS. vom 14. 2. 24. NStR. 1924, 239.
[5]) Siehe Fußnote 3.

3. Stimmt die Ansicht des Richters mit der Entscheidung der Steuerbehörde überein, so kann jetzt das Urteil ergehen. Diesem Urteil ist dann der Tatbestand, wie ihn die Finanzbehörde gegeben hat, unverändert zu Grunde zu legen. Die Begründung dafür, daß dieser Tatbestand zutreffend ist, haben die Gerichte jedoch auf Grund ihrer eigenen Beweiserhebung zu geben.

4. Kommt der Richter aber hinsichtlich der steuerrechtlichen Vorfragen zu einem anderen Ergebnis, so muß gemäß § 433 AO. die Entscheidung des Reichsfinanzhofs hierüber eingeholt werden.

a) Nach Uebersendung der Akten entscheidet der Reichsfinanzhof im Beschlußverfahren, und zwar in der Besetzung von fünf Mitgliedern. Diese Besetzung bildet eine Ausnahme insofern, als für das Beschlußverfahren durch § 32 Abs. 3 AO. in der Regel nur eine Besetzung von drei Mitgliedern vorgeschrieben ist. Die höhere Besetzung für den Fall des Anrufs nach § 433 erscheint gerechtfertigt, weil dann materiell die gleichen Angelegenheiten entschieden werden, wie sonst im Spruchverfahren.

b) Um den Beschluß des Reichsfinanzhofs zu veranlassen, müssen eine Reihe von Erfordernissen vorhanden sein:

aa) Das Gericht muß die vorliegende Entscheidung der unteren Finanzstelle selbständig nachgeprüft haben, dazu schlüssig Stellung nehmen und die Gründe für seine Stellungnahme spezialisieren.[1]) Es hat also dem Reichsfinanzhof klarzulegen, daß es die in Frage kommende Entscheidung für unzutreffend hält und die in der gerichtlichen Beweisaufnahme zu Tage getretenen Tatsachen mitzuteilen, die eine andere Auffassung geboten erscheinen lassen.[2]) Darum muß das Gericht selbst die Höhe des Steueranspruchs und der Verkürzung feststellen und mit dem von der Steuerbehörde erlassenen Bescheid vergleichen. Bei dem Antrag auf Entscheidung des Reichsfinanzhofs genügt es also nicht, einfach zu erklären, daß die Vorentscheidung nach Ansicht des Gerichts unzutreffend sei, sondern das Gericht muß seine Ansicht schlüssig begründen und darf den Reichsfinanzhof nicht dazu benutzen, um sich selbst der Beweisaufnahme und bestimmten Stellungnahme zu entheben.[3]) Nur wenn der Antrag auf Entscheidung genau begründet ist, ist der Reichsfinanzhof verpflichtet, darauf einzugehen.

bb) Nicht zulässig ist der Anruf des Reichsfinanzhofs, wenn ein Freispruch oder eine Verurteilung (beispielsweise wegen versuchter Hinterziehung) schon aus subjektiven Gründen gerechtfertigt ist.[4]) Daß hier der Anruf nicht in Frage kommt, liegt daran, daß das Urteil nicht von der

---

[1]) Vgl. Becher a. a. O. Anm. 3 zu § 433.
Becker a. a. O. Anm. 10 3c zu § 433.
Heinrich, Handbuch, Anm. 6 zu § 433.
RFH. IV. S. vom 7. 12. 26. ZfZ. 1927, 88.
RFH. IV. S. vom 26. 1. 27. StA. 1927, 185.

[2]) Vgl. RG. III. StrS. vom 22. 2. 24. DStBl. 1925, 691.
RG. I. StrS. vom 7. 7. 25. MrozKart. Nr. 24 zu § 433 AO.
RFH. IV. S. vom 24. 4. 24. MrozKart. Nr. 17 zu § 433 AO.
RFH. IV. S. vom 10. 2. 26. StA. 1926, 250.

[3]) Vgl. Jahn, Strafgerichte und RFH. S. 702.
Pünder bei Mrozek, Anm. 6 zu § 433.
Schmauser, Bind. d. Strafr. S. 207.

[4]) Vgl. Becker a. a. O. Anm. 10 3d zu § 433.
RFH. 12. 235. V. S. vom 28. 6. 23.
RFH. IV. S. vom 24. 9. 24. MrozKart. Nr. 18 zu § 433 AO.

steuerrechtlichen Vorfrage abhängig ist. Die subjektive Beurteilung ist ausschließlich dem Strafrichter vorbehalten. Eine Entscheidung des Reichsfinanzhofs ist darum in einem solchen Fall überflüssig, weil der Strafrichter ohnehin frei ist. Die Richtigkeit der Vorentscheidung kann hier ebenso wie ihre Unrichtigkeit unterstellt werden, ohne am Endergebnis etwas zu ändern.

cc) Die Entscheidung des Reichsfinanzhofs kann nur durch das Gericht, nicht aber durch die Staatsanwaltschaft herbeigeführt werden.[1]) Dies ergibt sich schon aus dem Wortlaut des § 433, in welchem man den Ausdruck „Gericht" nicht willkürlich erweitern kann. Dann folgt diese Ansicht aber auch aus der Tatsache, daß der Reichsfinanzhof nicht angerufen werden darf, wenn schon subjektive Momente eine bestimmte Stellungnahme bedingen. Die subjektiven Merkmale ergeben sich erst im Laufe des Verfahrens, in der Regel sogar erst in der Hauptverhandlung mit aller Bestimmtheit. Wenn nun schon die Staatsanwaltschaft in der Lage wäre, einen Spruch des Reichsfinanzhofs zu veranlassen, würde dieser wegen der sich in der Hauptverhandlung ergebenden subjektiven Tatsachen des öfteren unbeachtet bleiben und dem Reichsfinanzhof dadurch nur eine unnütze Belastung entstehen.

Wenn die Staatsanwaltschaft also die Vorentscheidung der Steuerbehörde nicht für zutreffend hält, kann sie keinen Beschluß des Reichsfinanzhofs herbeiführen. Sie besitzt allerdings eine Nachprüfungsmöglichkeit in der Weise, daß sie nach § 437 Abs. 2 AO. die Erhebung der öffentlichen Anklage ablehnen kann. Die Steuerbehörden brauchen sich der Auffassung der Staatsanwaltschaft jedoch nicht zu unterwerfen, da sie selbst befugt sind, Anklage zu erheben. Im Verlauf des Verfahrens kann dann noch immer, falls es notwendig wird, der Beschluß des Reichsfinanzhofs eingeholt werden, aber nur vom Gericht, der Staatsanwaltschaft ist die Befugnis dazu nicht gegeben.

dd) Voraussetzung für den Anruf des Reichsfinanzhofs ist die Abweichung von der rechtskräftigen Entscheidung einer unteren Finanzstelle. Die Abweichung darf sich aber nicht nur auf die Gründe der Entscheidung beziehen, vielmehr muß ein abweichendes Ergebnis zu Tage treten.[1]) Abweichende Gründe allein rechtfertigen noch nicht den Anruf nach § 433. Nach dem Grundgedanken dieser Bestimmung sollen nur auseinandergehende Entscheidungen über das Bestehen des Steueranspruchs und das Vorliegen einer Verkürzung vermieden werden. Von der Begründung ist dabei nichts gesagt. Nach außen tritt auch nur immer das Ergebnis einer Entscheidung, nicht aber seine Begründung in Erscheinung, so daß diese im Verfahren nach § 433 außer Acht gelassen werden kann, wenn über das Bestehen des Anspruchs selbst keine Meinungsverschiedenheit herrscht. Es ist darum gleichgültig, ob das Gericht z. B. anstatt einer Hinterziehung von Grundvermögen- eine solche von Kapitalvermögensteuer annimmt,[2]) wenn nur die Höhe der nach Ansicht des Gerichts hinterzogenen Summe mit der von der Finanzbehörde festgestellten Verkürzung des Steueranspruchs übereinstimmt.

---

[1]) Vgl. Becker a. a. O. Anm. 13 zu § 433.
Cattien a. a. O. Anm. XI zu § 433.
Pünder bei Mrozek, Anm. 7 zu § 433.
RFH. II. S. vom 22. 6. 23. MrozKart. Nr. 15 zu § 433 AO.
RFH. IV. S. vom 21. 4. 26. StA. 1926, 350.

[2]) Vgl. Becker a. a. O. Anm. 7 zu § 433.
Cattien a. a. O. Anm. XI zu § 433.
RGStr. 58, 189 u. 192. II. StrS. vom 22. 5. 24.

Eine Abweichung besonderer Art liegt dann vor, wenn eine Vorentscheidung des Finanzamts vorhanden ist, das Gericht aber dessen Zuständigkeit für diesen Fall verneint und Zuständigkeit der Finanzgerichte annimmt.

Hier ist es schon eine schwer zu entscheidende Frage, ob überhaupt eine rechtskräftige Entscheidung im Sinne von § 433 AO. vorliegt. Wie die Steuerbehörde über ihre Zuständigkeit urteilt, ist für das Gericht an sich ohne Bedeutung, da es im Strafverfahren selbständig zu entscheiden hat, ob eine endgültige Vorentscheidung vorhanden ist oder nicht. Die örtliche Zuständigkeit ist für diese Frage wegen § 61 AO. ohne Belang, weil sie durch Zeitablauf geheilt wird. Bei der sachlichen Zuständigkeit ist es aber anders.

Die Entscheidung einer sachlich unzuständigen Stelle kann nicht wirksam werden, wenn der Betroffene sie auch in Unkenntnis der Rechtslage nicht angefochten hat. Schlechthin nichtig ist die Entscheidung aber auch nicht, da sie nicht von der „absolut unzuständigen Behörde" ausging. Gänzlich unbeachtet kann das Gericht sie darum auch nicht lassen. Vernichtbar ist die Entscheidung allerdings, die Aufhebung kommt aber nicht in Frage, solange die Finanzbehörde bei ihrer Zuständigkeit beharrt. Aus diesem Grunde kommt auch kein Aussetzen bis zum Erlaß einer nach Ansicht des Gerichts einwandfreien Vorentscheidung in Betracht, denn wegen des Standpunkts der Finanzbehörde ist eine neue Entscheidung nicht zu erwarten. Um die Aufhebung der vom Gericht für unwirksam erachteten Vorentscheidung zu erreichen, bleibt nur der durch § 433 vorgezeichnete Weg an den Reichsfinanzhof. Auch die Zuständigkeit der Finanzbehörde zur Feststellung des Steueranspruchs ist eine steuerrechtliche Vorfrage, die die Steuerbehörde und, wenn das Gericht anderer Ansicht ist, der Reichsfinanzhof zu entscheiden hat. Die Abweichung des Gerichts von der Ansicht der Finanzbehörde über die Zuständigkeit ist allerdings noch keine Abweichung im Ergebnis, die, wie eben gezeigt, allein den Anruf nach § 433 rechtfertigt; sachlich können sich die Erhebungen des Gerichts vielmehr mit denen der Finanzbehörde decken. Dennoch wird in diesem Fall, auch ohne daß ein abweichendes Ergebnis vorliegt, der Anruf des Reichsfinanzhofs stattfinden müssen, um eine auf jeden Fall unanfechtbare Entscheidung zu erlangen. Wollte das Gericht einer von der sachlich zuständigen Stelle erlassenen, also jeder Zeit vernichtbaren Steuerfeststellung folgen, so bestände die Gefahr, daß diese auf irgendeine Rüge hin später aufgehoben und eine neue erlassen würde, die von dem Urteil des Strafgerichts nunmehr abweicht. Der Fall der Unzuständigkeit bei Erlaß der Steuerentscheidung rechtfertigt also den Anruf des Finanzhofs, ohne daß sich eine Abweichung im Ergebnis gezeigt hat.

ee) Nicht anzurufen ist der Reichsfinanzhof, wenn es sich nur um eine Abweichung in der Höhe bei solchen Steueransprüchen handelt, die nach § 210 AO. durch Schätzung festgestellt worden sind oder bei denen sonst die Abhängigkeit des Urteils nicht von der Höhe der Steuerverkürzung nicht gegeben ist. Diese Frage ist schon an anderer Stelle ausführlich behandelt worden, so daß sich jetzt ein näheres Eingehen darauf erübrigt.[1])

[1]) Siehe Seite 49 ff.

ff) Von Wichtigkeit ist nunmehr die Frage, in welchem Stadium des Verfahrens der Anruf des Reichsfinanzhofs zu erfolgen hat. Dieser selbst stand in einer früheren Entscheidung auf dem Standpunkt, daß der Anruf nur in der Hauptverhandlung möglich sei.[1]) In einer Entscheidung neueren Datums ändert der Reichsfinanzhof jedoch seine Ansicht dahin ab, daß der Anruf nach § 433 auch außerhalb der Hauptverhandlung erfolgen dürfe.[2])

Der alte Beschluß wird in dieser Entscheidung als nicht mehr berechtigt angesehen. Eine positive Bestimmung fehlt allerdings in der Abgabenordnung, und aus den in § 433 AO. gebrauchten Worten „Gericht" und „Urteil" läßt sich nicht viel entnehmen, wenn diese Bezeichnungen auch darauf hinzudeuten scheinen, daß eine Hauptverhandlung stattgefunden haben muß. Der Grundgedanke des § 433 läßt die Frage ebenfalls offen. Es ist allerdings eine Stellungnahme des Gerichts zu der Steuerfrage notwendig, es ist aber nichts darüber gesagt, wann sie zu erfolgen hat. Schließlich sind nach § 262 StPO. zur Prüfung von grundsätzlichen Fragen Aussetzungen anderer Art in jeder Lage des Verfahrens möglich.[3]) Wenn die Aussetzung des Strafverfahrens zwecks Einholung des Reichsfinanzhofsbeschlusses nur in der Hauptverhandlung erfolgen dürfte, würde stets deren Kontinuität durchbrochen und es ergäbe sich die unzweckmäßige Notwendigkeit, daß zwei Hauptverhandlungen stattfinden müßten.

Gegen diese Begründung, die der Reichsfinanzhof für seine Ansicht gibt, läßt sich nicht viel vorbringen. Sie steht allerdings mit der Linie seiner sonstigen Rechtsprechung in Widerspruch, die mit Recht die Tendenz hat, jede unnütze Belastung durch überflüssige Anträge auf Entscheidung nach § 433 zu vermeiden. Aus diesem Grund wird die schlüssige und spezialisierte Stellungnahme des Gerichts verlangt, und deshalb wird die Entscheidung abgelehnt, wenn subjektive Momente ausschlaggebend zu sein scheinen. Die Beurteilung der subjektiven Seite ist aber erst in der Hauptverhandlung mit voller Sicherheit möglich, so daß vor ihr Entscheidungen eingefordert werden können, auf die man nachher verzichtet hätte, weil sich die Unabhängigkeit des Urteils von der steuerrechtlichen Vorfrage herausgestellt hat.

Im ganzen ist jedoch die Entscheidung des Reichsfinanzhofs, daß der Anruf nach § 433 auch außerhalb der Hauptverhandlung erfolgen kann, zu billigen. Wenn in der sonstigen Rechtsprechung eine Entscheidung abgelehnt wird, wenn subjektive Momente maßgebend zu sein scheinen, so führt das für diesen Fall nur dazu, einen Unterschied zwischen dem Recht zur Ablehnung einer Entscheidung durch den Reichsfinanzhof und der Befugnis zum Anruf durch die Gerichte zu machen. Wenn das Gericht von der Befugnis zum Anruf außerhalb der Hauptverhandlung Gebrauch macht, so wird der Reichsfinanzhof sein Recht zur Ablehnung ebenfalls geltend machen, wenn die Entscheidung im Einzelfall überflüssig erscheint. Hier handelt es sich aber nicht um den Einzelfall, sondern um die grundsätzliche Frage, und da ist nicht einzusehen, warum die Aussetzung des Verfahrens zum Anruf des Reichsfinanzhofs anders behandelt werden soll wie sonst Aussetzungen nach § 262 StPO. Daß in der Hauptverhandlung das Gericht anders besetzt ist wie vorher, gibt zu Bedenken keinen Anlaß, da der Beschluß des Reichsfinanzhofs auf alle Fälle bindend ist.

---

[1]) RFH. IV. S. vom 14. 5. 24. StuW. 1924, 860.
[2]) RFH. 18, 111. IV. S. vom 13. 1. 26.
[3]) Vgl. Löwe-Rosenberg a. a. O. S. 355 Anm. 23.

gg) Schließlich ist die Entscheidung des Reichsfinanzhofs nur dann zulässig, wenn sie nicht nur ausschließlich für Zwecke des Strafverfahrens von Bedeutung ist. Nur für strafrechtliche Zwecke ergeht kein Beschluß des Reichsfinanzhofs. Es ist auch hier der Grundgedanke des § 433 zu beachten: Vermeidung auseinandergehender Entscheidungen. Wo abweichende Entscheidungen nicht möglich sind, würde der Beschluß des Reichsfinanzhofs nur noch für das Strafverfahren von Bedeutung sein. Die Einholung der Reichsfinanzhofsentscheidung ist also nur da zulässig, wo dieser in der Lage ist, durch einen von dem rechtskräftigen Steuerbescheid abweichenden Spruch eine Berichtigung der Steuerfestsetzung herbeizuführen.[1]) Genauer gesagt, der Anruf kann dann stattfinden, wenn die Berichtigung möglich ist oder wenigstens möglich wäre, wenn nicht § 433 Abs. 3 durch die Zitierung der §§ 212 und 213 AO. ein Hindernis setzte. Wo die in Frage kommende Steuer nicht mehr veranlagt und erhoben werden kann, sei es wegen Kleinbetrages, sei es durch Erlöschen des Steueranspruchs durch Bezahlung von Seiten eines Gesamtschuldners, sei es aus anderen Gründen, nie liegt in diesen Fällen ein Steuerbescheid vor, dessen Berichtigung in Frage käme. Ein Spruch des Reichsfinanzhofs hätte dann nur noch Bedeutung für das Strafverfahren, und hierfür sind die Finanzbehörden nicht zuständig.

c) Bei Vorliegen der im Vorhergehenden geschilderten Umstände muß das Strafverfahren ausgesetzt und die Entscheidung des Reichsfinanzhofs über die steuerrechtlichen Vorfragen eingeholt werden. Dabei hat der Anruf auch in den Fällen zu erfolgen, in denen der Instanzenzug im Besteuerungsverfahren schon an einer unteren Stelle endet. Auch in solchen Fällen hat der Reichsfinanzhof über die Vorfrage zu entscheiden, wenn das Gericht von der rechtskräftigen Entscheidung einer unteren Finanzbehörde abweichen will.

aa) Der Beschluß des Reichsfinanzhofs ist für die Gerichte in genau derselben Weise bindend wie seine Entscheidung im Rechtsmittelverfahren. Die Gerichte haben den von ihm festgestellten Tatbestand ihrem Urteil unverändert zu Grunde zu legen.

bb) Wenn auf den Anruf des Gerichts der von diesem dargelegten Auffassung Folge geleistet wird, schreibt § 433 Abs. 3 unter Bezugnahme auf die §§ 212 Abs. 2 und 3, und 213 AO. eine Berichtigung der Steuerfestsetzung vor. Für die Berichtigung ist das Finanzamt zuständig, das sie auf Anweisung des Reichsfinanzhofs vorzunehmen hat. Die Berichtigung ist allerdings nicht unbeschränkt möglich, sondern findet zu Gunsten des Steuerpflichtigen nur dann statt, wenn die Verjährung noch nicht eingetreten ist. Zu Ungunsten des Steuerzahlers darf die Berichtigung nur dann vorgenommen werden, wenn eine Neuveranlagung wegen neuer Tatsachen oder wegen eines Fehlers im Sinne von § 212 Abs. 3 AO. zulässig ist.[2]) Zu Ungunsten des Betroffenen ist die Berichtigung also nicht möglich, wenn keine neuen Tatsachen vorliegen, sondern der Reichsfinanzhof denselben Sachverhalt nur rechtlich oder tatsächlich anders beurteilt hat.

---

[1]) Vgl. RGStr. 58, 423. II. StrS. vom 11. 12. 24.
[2]) Vgl. Becker a. a. O. Anm. 12 zu § 433.
ders., Anm. 10 zu § 212.

Anhang

(Bei Zeitschriften ist Jahrgang und Seitenzahl bezw. Nummer der Entscheidung angegeben. Ist kein anderer Ort genannt, bezieht sich die Angabe auf Band und Seitenzahl der offiziellen Ausgabe der Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen und des Reichsfinanzhofs.)

Abweichung im Ergebnis:
RG. IV, 29. 9. 22. 57, 1.
RG. II, 22. 5. 24. 58, 189 u. 192.

Aussetzung des Steuerverfahrens durch die Finanzbehörde:
Siehe Verzicht!

Bandenschmuggel:
RG. III, 15. 4. 26. 60, 171.
RFH. IV, 19. 5. 26. 19, 85.
RG. II, 5. 7. 26. DStBl. 26, 556.
RFH. IV, 7. 12. 26. JW. 27, 1279.

Beachtung in der Revision von Amts wegen:
RG. I, 6. 10. 21. 56, 107.
RG. I, 3. 11. 21. DStBl. 23, 87.
BayOLG., 24. 7. 22. JW. 23, 20.
RG. I, 5. 12. 22. 57, 99.
RG. I, 4. 1. 27. 61, 118.
RG. I, 14. 4. 27. StA. 27, 323.

Bedeutungslosigkeit des Anrufs für das Steuerverfahren:
RG. II, 11. 12. 24. 58, 417.
RFH. IV, 4. 2. 25. DStBl. 25, 226.
RG. III, 19. 2. 25. 59, 90.
RFH. VI, 20. 5. 25. 16, 248.
RG. VIII, 5. 11. 25. StA. 26, 59.
RFH. II, 5. 11. 25. DStBl. 26, 78.
RFH. IV, 11. 1. 28. StA. 28, 122.

Berichtigung der Steuerfestsetzung:
RFH. IV, 7. 3. 23. MrozKart. 12.

Bestimmtheit der Vorentscheidung:
RG. I, 4. 4. 22. DStZ. 22, 728.

Bezahlung der Steuerschuld:
RG. I, 4. 4. 22. DStZ. 22, 728.
RG. II, 8. 10. 25. StuW. 26, 726.
RG. V, 3. 11. 25. DJZ. 26, 455.

Konkreter Tatbestand als Gegenstand der Vorentscheidung:
RG. III, 15. 4. 26. Recht 26, 299.

Delikt als Steuerschuldgrund:
RFH. IV, 27. 6. 23. 13, 63.
RG. III, 5. 7. 23. 57, 350.
RFH. IV, 7. 12. 26. JW. 27, 1279.
RFH. IV, 26. 1. 27 StA. 27, 185.

Erlaß der Steuerschuld:
RG. III, 19. 2. 25. DStBl. 25, 637.
RG. III, 2. 3. 25. 59, 124.
RFH. VI, 20. 5. 25. 16, 248.
RG. III, 25. 11. 26. StuW. 26, 2044.

Erlöschen des Steueranspruchs:
RG. I, 23. 3. 22. MrozKart. 3.
OLG. Dresden, 21. 6. 24. DStZ. 25, 834.
RFH. IV, 4. 2. 25. DStBl. 25, 226.
RFH., IV, 11. 1. 28. StA. 28, 122.

Formalentscheidung des RFH.:
KG. III, 5. 5. 27. StA. 27, 292.
RG. II, 8. 11. 28. 62, 324.

Gegenstand der Entscheidung des RFH.:
RFH. II, 17. 4. 23. StuW. 23, 804.

Geltungsbereich:
RG. IV, 24. 1. 22. DStZ. 22, 727.
RG. II, 19. 6. 22. ZfZ. 22, 519.
RG. III, 6. 11. 22. ZfZ. 23, 159.
RG. II, 13. 11. 22. ZfZ. 23, 157.
RG. V, 13. 4. 23. 57, 220.

Hauptverhandlung und Anruf des RFH.:
RFH. IV, 14. 5. 24. StuW. 24, 860.
RFH. IV, 13. 1. 26. 18, 111.

Heilung der Nichtbeachtung des § 433:
RG. I, 5. 12. 22. 57, 99.
RG. IV, 11. 4. 24. StuW. 25, 273.

Konkursanmeldung von Steuerforderungen:
RG. II, 2. 12. 26. StuW. 27, 108.
RFH. IV, 11. 1. 28. StA. 28, 122.
RG. II, 26. 3. 28. 62, 101.

Landessteuern:
RFH. II, 16. 6. 22. MrozKart. 4.
RG. II, 13. 11. 22. ZfZ. 23, 157.
RFH. II, 12. 12. 22. MrozKart. 10, 11.
RFH. I, 8. 2. 23. 13, 193.
RFH. I, 8. 2. 24. MrozKart. 19.

Monopoleinnahmen:
RG. III, 6. 11. 22. 57, 4.
KG., 4. 4. 22. ZStFr. II 22, 135.
RG. FS., 14. 9. 23. 57, 364.
RG. III, 20. 11. 24. 58, 383.
RFH. IV, 18. 2. 25. 15, 269.
RG. II, 10. 5. 26. 60, 244.
RG. I, 28. 1. 27. DSt.Bl. 27, 368.

Nichtentstehen der Steuerschuld: Siehe Erlöschen!

Prüfungspflicht des Richters:
RG. I, 7. 7. 25. MrozKart. 24.

Rechtsirrtum bei Bejahen der Steuerschuld:
RG. I, 12. 1. 23. ZfZ. 24, 78.

Rechtnatur des § 433:
RG. I, 6. 10. 21. 56, 107.
RG. I, 3. 11. 21. DStBl. 23, 87.
RG. III, 6. 7. 22. 56, 394.
BayOLG., 24. 7. 22. JW. 23, 20.
RG. I, 5. 12. 22. 57, 99.
OLG. Köln, 6. 4. 23. ZfZ. 24, 79.
RG. I, 4. 1. 27. 61, 118.
RG. I, 14. 4. 27. StA. 27, 323.
OLG. Königsberg, 6. 10. 27. LZ. 28, 358.

Rechtskräftige Entscheidung, Begriff:
RG. III, 6. 7. 22. 56, 394.
RG. VI, 21. 9. 22. 57, 1.
RG. IV, 3. 10. 22. ZfZ. 24, 79.
RG. III, 6. 11. 22. ZfZ. 23, 159.
RFH. V, 28. 11. 22. 11, 183.
RFH. II, 12. 12. 22. MrozKart. 10, 11.
RFH. III, 8. 2. 23. JW. 23, 621.
RFH. IV, 28. 11. 23. JW. 23, 620.
RG. III, 14. 2. 24. NStR. 24, 239.
RG. I, 4. 4. 24. 58, 139.
RG. II, 22. 5. 24 58, 186.
RG. III, 15. 12. 24. DStBl. 25, 227.
RFH. IV, 4. 2. 25. DStBl. 25, 226.
RG. III, 19. 2. 25. 59, 90.
RFH. IV, 22. 6. 25. 16, 329.
RG. III, 14. 10. 26. StuW. 26, 2043.
RG. II, 8. 11. 28. 63, 324.

Reformatio in peius:
RG. V, 23. 1. 23. 57, 129.

Schätzung des Steueranspruchs:
RFH. V, 17. 10. 22. 10, 280.
RFH. III, 28. 3. 23. RStBl. 23, 176.
RFH. II, 17. 4. 23. StuW. 23, 804.
RG. IV, 11. 4. 24. 58, 195.
RFH. VI, 26. 11. 24. DJZ. 25, 103.
RFH. IV, 4. 3. 25. DStBl. 25, 389.
RFH. II, 4. 4. 25. DStBl. 25, 389.
RG. I, 16. 6. 25. 59, 258.
RG. I, 7. 7. 25. MrozKart. 24.
RFH. II, 30. 10. 25. DJZ. 26, 455.
RFH. IV, 13. 1. 26. 18, 111.
RG. II, 22. 3. 26. DStBl. 26, 425.
RG. I, 21. 12. 26. StA. 27, 346.
RFH. IV, 21. 12. 26. StA. 27, 106.

Schätzung, aber vollständiges Verneinen des Steueranspruchs:
RFH. VI, 26. 11. 24. DJZ. 25, 103.
RFH. II, 4. 4. 25. DStBl. 25, 389.
RG. I, 16. 6. 25. 59, 258.
RG. II, 22. 3. 26. DStBl. 26, 425.
RG. II, 23. 4. 28. Recht 28, 352.

Staatsanwalt und Anruf des RFH.
RFH. II, 22. 6. 23. MrozKart. 15.
RFH. IV, 21. 4. 26. StA. 26, 350.

Stellungnahme des Richters:
RFH. V, 13. 12. 21. 7, 290.
RG. I, 4. 4. 22. DStZ. 22, 727.
RFH. II, 19. 9. 22. StuW. 22, 1139.
RG. III, 22. 2. 24. DStBl. 25, 691.
RFH. IV, 25. 4. 24. MrozKart. 17.
RG. I, 7. 7. 25. MrozKart. 24.
RFH. IV, 10. 2. 26. StA. 26, 350.
RFH. IV, 7. 12. 26. ZfZ. 27, 88.
RFH. IV, 26. 1. 27. StA. 27, 185.

Steuerhinterziehung. Reichweite des Tatbestands:
RG. IV, 3. 10. 22. AStR. 24, 265.
RFH. IV, 6. 5. 25. DStBl. 25, 389.
RG. III, 15. 4. 26. 60, 171.
KG. III, 5. 5. 27. StA. 27, 292.

Steuernachsichtverfahren:
RFH. VI, 20. 5. 25. JW. 26, 728.
RFH. II, 5. 11. 25. DStBl. 26, 78.
RG. VIII, 5. 11. 25. StA. 26, 59.

Strafurteil als Unterlage für die Steuerentscheidung:
RFH. IV, 5. 11 27. StuW. 28, Nr. 32.

Subjektive Gründe für Strafe oder Straflosigkeit:
RG. IV, 3. 2. 22. 56, 278.
RFH. II, 3. 10. 22. 10. 196.
RFH. IV, 27. 6. 23. 13, 63.
RFH. V, 28. 6. 23. 12. 235.
RG. IV, 11. 4. 24. 58, 195.
RFH. IV, 24. 9. 24. MrozKart. 18.
RG. II, 22. 3. 26. DStBl. 26, 425.
RG. II, 8. 11. 28. 62, 328.
RFH. II, 1. 3. 29. DJZ. 29, 857.

Tatbestand und Abweichung in Bezug auf die Täterschaft:
OLG. Königsberg, 7. 1. 26. JW. 26, 1681.
RG. II, 8. 11. 28. 62, 322.
RFH. II, 1. 3. 29. DJZ. 29, 857.

Tatformen:
RG. I, 23. 3. 22. MrozKart. 3.
RFH. II, 3. 10. 22. 10, 196.
RG. III, 5. 7. 23. 57, 350.
RG. I, 28. 1. 27. DStBl. 27, 368.

Teilnahme: Siehe auch Wirksamkeit gegen Angeklagten!
RG. IV, 3. 10. 22. AStR. 24, 265.
RG. IV, 7. 12. 23. 58, 41 u. 44.

Urteilsvoraussetzung: Siehe Rechtsnatur!

Vermutungstatbestände:
RG. III, 28. 3. 23. 57, 213.
RFH. IV, 27. 6. 23. 13, 63.
RG. FS., 14. 9. 23. 57, 364.
RG. III, 20. 11. 24. 58, 383.
RG. III, 15. 4. 26. 60, 171.
RFH. IV, 17. 9. 26. 19. 287.
RG. I, 14. 4. 27. StA. 27, 323.

Verzicht der Finanzbehörde auf die Vorentscheidung:
RG. IV, 10. 1. 22. JW. 22, 911.
RG. V, 17. 10. 22. ZfZ. 24, 159.
RG. IV, 1. 12. 22. ZfZ. 24, 78.
RG. I, 12. 1. 23. ZfZ. 24, 78.
RG. II, 26. 11. 23. 58, 18.
RG. II, 22. 1. 25. DStBl. 25, 388.
RG. II, 10. 5. 26. 60, 244.
RG. II, 15. 11. 26. DStBl. 27, 179.
RG. II, 3. 2. 27. Recht 27, 210.
OLG. Königsberg, 6. 10. 27. LZ. 28, 358.

Wirksamkeit der Steuerentscheidung gegen den Angeklagten:
RG. I, 11. 7. 22. 56, 397.
RFH. II, 19. 9. 22. StuW. 22, 1139.
RFH. II, 12. 12. 22. MrozKart. 10, 11.
RG. V, 13. 4. 23. 57, 220.
RFH. IV, 17. 6. 23. 13, 63.
RG. I, 7. 12. 23. 58, 40.
RG. IV, 7. 12. 23. 58, 41 u. 44.
RG. II, 10. 11. 24. DStBl. 25, 225.
RFH. VI, 21. 1. 25. 15, 199.
RG. II, 8. 10. 25. StuW. 26, 726.
RG. III, 14. 10. 26. StuW. 26, 2043.
KG. III, 5. 5. 27. StA. 27, 292.
RG. III, 20. 2. 28. Recht 28, 240.
RFH. IV, 4. 4. 28. StuW. 28, Nr. 400.

Lebenslauf

Ich bin 1902 geboren in Königsberg/Pr., wo mein Vater Kreisausschußsekretär war. 1919 machte ich die Reifeprüfung am humanistischen Collegium Fridericianum in Königsberg. Seit 1925 studierte ich die Rechte in Königsberg und bestand dort 1929 die erste Staatsprüfung. Meine Kenntnisse im öffentlichen Recht verdanke ich in der Hauptsache Herrn Professor Dr. Waldecker, der mir nach seinem Weggang von Königsberg freundlicher Weise die Möglichkeit verschaffte im Juli 1929 in Breslau das Doktorexamen zu machen.